

MAURÍCIO CORREIA DA SILVA

ABC - *ACTIVITY BASED COSTING*
PROCESSO ESTRATÉGICO DE CUSTOS

Monografia apresentada à disciplina de Metodologia do curso de Especialização em Gestão Empresarial da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Professora Dra. Ana Paula Mussi Szabo Cherobim

CURITIBA
2005

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	01
1.1 JUSTIFICATIVA.....	02
1.2 OBJETIVOS.....	06
1.2.1 Objetivo Geral.....	06
1.2.2 Objetivos Específicos.....	06
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	07
2.1 A EVOLUÇÃO DO CUSTEAMENTO.....	07
2.2 DESPERDÍCIOS.....	10
2.3 OS CUSTOS.....	14
2.3.1 Teoria de Custos.....	14
2.3.2 Custos Como Elemento Estratégico.....	17
2.3.3 Métodos e Sistemas.....	19
2.3.4 Sistema de Custeio.....	22
2.3.5 Métodos de Custeio.....	25
2.3.6 Métodos de Custos Tradicionais.....	26
2.3.7 Sistemas Integrados de Custeio.....	29
3 MÉTODO DE CUSTEIO ABC – <i>ACTIVITY BASED COSTING</i>.....	32
3.1 DETALHAMENTO DO MÉTODO.....	38
3.1.1 Objetivos Propostos pelo Método ABC.....	38
3.1.2 Benefícios.....	42
3.2 DIFERENÇAS ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO: TRADICIONAL X ABC.....	45
3.3 IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC.....	49
3.4 O MÉTODO ABC NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	56
4 CONCLUSÕES.....	59
REFERÊNCIAS.....	62

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01 –	CUSTOS DA QUALIDADE.....	12
FIGURA 02 –	FLUXO DO SISTEMA TRADICIONAL DE CUSTOS.....	27
FIGURA 03 –	CRITÉRIOS DO SISTEMA ABC.....	34
FIGURA 04 –	ATIVIDADE COMO PROCESSAMENTO DE UMA TRANSAÇÃO.....	36
FIGURA 05 –	ALVO DE PRECISÃO DE CUSTOS.....	40
FIGURA 06 –	REPRESENTAÇÃO DO PROCESSO.....	40
FIGURA 07 –	CÁLCULO DA LUCRATIVIDADE DE PRODUTO.....	44
FIGURA 08 –	UTILIZAÇÃO DO ABM PARA APRIMORAMENTOS OPERACIONAIS E DECISÕES ESTRATÉGICAS.....	49
FIGURA 09 –	SEQÜÊNCIA DAS ETAPAS PROPOSTAS.....	43

RESUMO

O crescimento do setor de serviços nos últimos anos tem levado as empresas a estudarem estratégias para redução de custos e sua sustentação no mercado em função da grande competitividade existente. Infelizmente, a maioria das empresas deste setor, ainda não adotaram qualquer sistema de custeio ou sistema de qualidade voltado à melhoria dessa competitividade. O método de custeio ABC *Activity-Based Costing* se apresenta trazendo o reconhecimento de sua eficácia em relação aos métodos de custeio tradicionais, pois insere um enfoque atualizado na mensuração dos custos. Permite a empresa aperceber-se de como são empregados seus recursos em seus processos produtivos, viabilizando a compreensão dos recursos que estão à disposição e como são consumidos em cada atividade. Permite à empresa um custeamento mais dinâmico.

ABSTRACT

The growth of the sector of services in the last years has taken the companies to study strategies for reduction of costs and its sustentation in the market in function of the great existing competitiveness. Unhappily, the majority of the companies of this sector, had still not adopted any system of expenditure or system of quality directed to the improvement of this competitiveness. The method of expenditure ABC Activity-Based Costing if presents bringing the recognition of its effectiveness in relation to the traditional methods of expenditure, therefore it inserts an approach brought up to date in the mensuração of the costs. The company allows to aperceber itself of as its resources in its productive processes are used, making possible the understanding of the resources that are to the disposal and as they are consumed in each activity. She allows to the company a more dynamic custeamento.

1 INTRODUÇÃO

Buscar soluções para as épocas de crises é uma preocupação que atinge governantes, empresários, banqueiros, trabalhadores. Enfim, envolve a todo. No entanto, crises contribuem para criar, especialmente nas organizações, a mentalidade de melhor aproveitamento dos recursos.

A globalização e seu efeito no aumento da competitividade entre as empresas, leva-as a uma situação em que, para manterem ou aumentarem seus lucros, necessita-se mais do que uma redução de sua estrutura de custos necessita-se agregar serviços que diferenciem seus produtos.

O que parece à primeira vista uma restrição de difícil superação pelas empresas deve ser encarada com uma fonte de oportunidades a estas, para repensarem suas estratégias de continuidade.

Realmente, os serviços de pré e pós-vendas têm sido diferenciais em muitos casos na escolha do cliente pelo produto desta ou daquela empresa. Nem por isso o acompanhamento da estrutura de custos perdeu relevância; ao contrário, a Contabilidade cada vez mais se prontifica a fazer esse acompanhamento e a modificar, através de sua capacidade de geração de informação, os rumos e estratégias a serem seguidas pelas empresas, buscando uma ação mais proativa do que reativa, transformando restrições em oportunidades.

Pensa-se, ao se dizer 'acompanhamento dos custos', de maneira simples, em verificar onde, quando, como, e em quanto ocorreram aqueles, vislumbrando-se sua redução.

A gestão de custos nos remete ao relacionamento com marketing, à administração e a finanças, pois não podemos simplesmente medir os custos de manufatura de forma tradicional quando tomamos uma abordagem de sistema para a empresa. Desta forma vemos que há um inter-relacionamento entre essas disciplinas; uma decisão que afeta uma delas, afetam as outras.

Um entendimento da estrutura organizacional e do ambiente de negócios em que a empresa opera são dados importantes para o projeto de um sistema de Gestão de

Custos. Uma distinção primária é feita entre empresas de manufatura e de serviços. No entanto, existe uma sobreposição considerável entre as duas. Algumas empresas de manufatura enfatizam os serviços ao cliente. Algumas empresas de serviços enfatizam a qualidade de seu “produto”.

Um sistema de contabilidade de custos eficaz também molda a empresa. Ao acompanhar o desenlace de certas informações, os proprietários da empresa estão dizendo que estas informações são importantes. Ao ignorar outras informações, a implicação é que esses itens não são importantes. Existe um ditado que diz que alguns contadores conhecem como lançar tudo na contabilidade, mas não conhece o custo e o valor de nada. Contudo o que se acredita ser de suma importância é como em cada situação entender e saber diferenciar processos e atividades que agregam e as que não agregam valor e de como mensurar e contabilizar a produtividade. Portanto, é crucial que os proprietários e gestores tenham conhecimento e entendam os sinais que estão sendo enviados pelos sistemas de contabilidade de custos.

Um dos principais papéis da contabilidade de custos é fornecer informações que facilitem a tomada de decisão. O sistema de contabilidade de custos deve disponibilizar e fornecer informações detalhadas, indicando onde, quando e quanto foi gasto em um determinado departamento ou centro de custos. A tomada de decisão pode ser definida como sendo o processo de escolher entre alternativas competitivas. Essa função administrativa está ligada intimamente com o planejamento e controle. O gerente ou gestor não consegue planejar sem tomar decisões. É preciso escolher entre objetivos e métodos competitivos para cumprir com os objetivos escolhidos.

Os sistemas de custos tradicionais foram idealizados para atender e bem à realidade anterior, ou seja, com processos simples, cujas organizações estavam montadas numa estrutura com vários níveis hierárquicos, de forma verticalizada, facilitando o uso da contabilidade departamentalizada, com ênfase no controle e objetivando a eficiência do processo decisório, através da exatidão dos custos. Atualmente o quadro não mais o mesmo, pois, muitas empresas principalmente as grandes não possuem mais uma estrutura verticalizada. As decisões estão distribuídas

de forma horizontal e dentro desse processo existe a necessidade da contabilidade entender as informações também de uma outra forma.

O tempo é um elemento crucial em todas as fases da cadeia de valores. Através do tempo de colocação de um produto no mercado pelo cumprimento os ciclos do projeto, implementação e produção. Algumas empresas entregam seus produtos e serviços rapidamente ao eliminarem o tempo sem valor agregado, tempo que não tem valor para o cliente. O mais interessante é que esta redução de tempo é visto pelas empresas como sinônimo de qualidade ou aumento da qualidade.

Tanto medidas financeiras quanto não-financeiras da eficiência são necessárias e fundamentais. O custo é uma medida crítica da eficiência. Para que essas medidas de eficiência tenham algum valor, os custos precisam ser corretamente identificados, medidos, definidos e precisamente atribuídos. Ao analisar as atividades e processos subjacentes, e ao eliminar os que não agregam valor, podem-se obter aumentos importantes em eficiência.

Reduzir as não conformidades e os custos diante dessa situação é vital para a sobrevivência das empresas. Porém, para que haja essa redução é necessário conhecer as não conformidades de cada processo e quanto elas contribuem para os desperdícios. A partir deste ponto pode-se identificar o quanto se deve investir em prevenção em cada processo e qual será o benefício resultante.

Como condição de sobrevivência no concorrido mercado da prestação de serviços, as empresas do setor estão investindo no combate ao desperdício e melhor controle dos custos adotando estratégias de gestão como ferramenta para reduzir ou manter os custos num patamar competitivo.

1.1 JUSTIFICATIVA

Com a estabilidade da moeda, nossas empresas estão vivendo um grande desafio: alcançar e manter seus indicadores de desempenho e de lucratividade, não podendo mais dispor das facilidades dos aumentos sucessivos dos preços de venda de seus produtos e serviços. Dentro do novo cenário econômico, as organizações passam a buscar seu equilíbrio financeiro através da administração e controle obcecado dos seus custos.

As tecnologias modernas de produção têm aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis (a empresa do futuro tende a ter como custos variáveis somente custo de matéria-prima, energia e serviços de terceiros), esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados.

Um dos principais geradores de distorções das análises dos custos são as apropriações dos gastos indiretos. Era comum somá-los e dividi-los em partes iguais por todos os produtos ou centros de resultados.

Visando ajustar a contabilidade aos novos rumos, pesquisadores e estudiosos desenvolveram em meados da década de 80 um método denominado ABC - *Activity-Based Costing*, ou seja, um sistema de custeamento baseado em atividades, consistindo basicamente em um método visando aumentar a distribuição do custo dos produtos, por atribuir os custos (*tracing costs*) aos produtos baseados nas atividades causadoras daqueles custos, uma vez que os gestores poderiam identificar e melhor gerir as atividades consumidoras desses recursos. O uso do ABC faz com que se transforme custo fixo em custos variáveis.

Na visão de OSTRENGA (1997, p. 45), “à medida que as empresas adotam uma filosofia pela qual a gerência do processo do negócio é a chave para a gerência de toda a empresa, a ligação entre atividades e custos assume importância crucial para tornar a contabilidade gerencial de grande valor para os gerentes de hoje”. A necessidade de um sistema dinâmico de informação que atenda às exigências do mercado atual fez com que fosse desenvolvido, o sistema de custos denominado ABC (*Activity-Based Costing*) que, de acordo com KAPLAN (1998, p. 38), “propicia uma

avaliação mais precisa dos custos das atividades e dos processos, favorecendo a sua redução por meio de aprimoramentos contínuos e descontínuos (reengenharia), preenchendo, assim, o vazio representado pela distorção dos rateios volumétricos pregados pela tradicional contabilidade de custos”. E, a partir daí, verificou-se que as técnicas utilizadas na manufatura podiam ser utilizadas em empresas de serviços e traziam uma visão mais clara da rentabilidade, do custo e da lucratividade de seus diversos produtos, serviços e clientes, bem como informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que executam.

Entretanto, observou-se que os referidos persistiam-se alguns problemas de alocação de custos, principalmente os relacionados com os custos dos departamentos de serviços que precisavam ser alocados aos departamentos de produção. Como os departamentos de serviços geralmente prestam serviços a outros departamentos de serviços e, ao mesmo tempo, recebem serviços prestados dos outros departamentos de serviços, entende-se que a forma de alocação de tais custos aos departamentos de produção pode representar um efeito significativo na distribuição dos custos dos produtos. Para tanto, podem ser aplicados os seguintes métodos de alocação: método direto, método sequencial e método recíproco, cada qual podendo chegar a alocações de custos diferentes aos custos dos departamentos de produção, partindo-se desde o método mais simples, o método direto, ao mais complexo, o método recíproco.

Frente a essa questão, desenvolveram-se estudos visando manter uma melhor distribuição dos custos dos produtos, com a proposta de um método denominado de alternativo, sem a necessidade do uso de técnicas matemáticas avançadas ou computacionais como exige o método recíproco.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho se propõe a analisar o processo estratégico de custos, os métodos de custeio existentes, em especial o método ABC, como instrumento gerencial das empresas prestadoras de serviços de consultoria.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Entender a definição de custos de acordo com a literatura;
- analisar as estruturas básicas do sistema de custeamento;
- identificar os métodos de custeio existentes;
- demonstrar que as pequenas e micro empresas podem se utilizar às técnicas do custeio baseado em atividades (ABC);
- analisar a implantação do sistema baseado em atividades (ABC) em uma empresa de prestadora de consultoria.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A EVOLUÇÃO DO CUSTEAMENTO

No século XX, com a crescente complexidade do mundo empresarial a contabilidade de custos passou a ser uma arma de controle e decisão gerencial, sendo utilizada no planejamento, controle e na tomada de decisões.

A questão relativa a custos passou a ser mais do que nunca de extrema importância na gestão das organizações, após a abertura do mercado como consequência dos passos velozes da globalização. Com isto, o ambiente de extrema competição no qual a maioria das empresas está inserida tem levado os gestores a buscarem por uma série de recursos que possam auxiliá-los no processo de melhor gestão do negócio. Esta preocupação não é pertinente somente àquelas empresas que trabalham com produtos tangíveis, mas também àquelas que prestam serviços aos seus clientes.

Tradicionalmente, a análise de custos é conhecida e praticada como sendo o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas. Por sua vez, a gestão estratégica de custos deve ser vista, compreendida e praticada sob contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e inseridos nos procedimentos da Controladoria e Contabilidade de Custos.

De acordo com MARTINS (1997, p. 57), a gestão estratégica de custos vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa em sua totalidade. Entende-se que essa integração é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo.

A Contabilidade de Custos como sistema de informação dentro do sistema contábil, guarda em si a base fundamental para o desempenho administrativo e operacional, por estar diretamente relacionada com as funções de planejamento, orçamento e controle. Ela Trabalha diretamente com a tomada de decisão, criando portanto, a necessidade de possuir uma abordagem sistêmica para solucionar os problemas ligados à decisão, imprimindo ao contador a necessidade de utilizar e dominar conhecimentos originados em outras áreas, tais como: Psicologia, Física, Economia, Matemática, Estatística, etc.

Os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos. Por essa razão ocorre muitas falhas nos critérios tradicionais.

QUADRO 01 – FALHAS NOS CRITÉRIOS TRADICIONAIS DE CUSTEAMENTO

PRINCIPAIS FALHAS	PRINCIPAIS CONSEQUÊNCIAS
Não permitem a visualização de todos os recursos necessários à atividade	Não permitem a constatação de atividades que não agregam valores.
Utilizam apenas valores de custos baseados em volumes	Dificultam a apuração das margens de contribuição de cada produto ou de linhas de produtos.
A apropriação dos custos fixos/indiretos, torna-se totalmente aleatória quando ocorre: atividades que atendem múltiplos produtos; diversidade de produtos; diversidade de volume	Dificultam a apuração das margens de contribuição de cada produto ou de linhas de produtos.

FONTE: PEREZ JÚNIOR, *et al.* (1999, p. 123)

Tendo em vista as evoluções na estrutura dos custos para acompanhar as evoluções tecnológicas, nota-se o significativo crescimento da participação dos custos indiretos no processo produtivo. Tais custos indiretos não podiam mais ser apropriados com base nos antigos critérios, sob pena de provocam graves distorções na apuração dos verdadeiros custos de produção.

Surgiram, em consequência, diversas técnicas inovadoras para análise e controle dos custos, frisando principalmente a apropriação dos custos indiretos. Com o intuito de superar essas dificuldades, desenvolveram-se novas abordagens para apuração, custeio e contabilização dos custos

LEONE (1997, p. 153), diz que: “custos é parte integrante da contabilidade, sendo um instrumento disponível e poderoso porque utiliza, em seu desenvolvimento, os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil”. Consegue resolver problemas e produzir informações vitais à contabilidade, porém se não está coesa e articulada com os princípios fundamentais da contabilidade, não terá utilidade nenhuma.

Através do conceito de contabilidade gerencial nota-se como é importante a gestão de custos, ou seja, com as informações dos custos atribuídos a determinadas atividades, pode-

se gerir os gastos, pois a contabilidade de custos fornece dados que a administração precisa para controle atual e planejamento de ações futuros (LEONE, 1997, p. 153).

Entende-se que o custo de uma atividade deverá englobar todos os gastos necessários para o seu desempenho. Deverão ser incluídas as despesas com pessoal e seus respectivos encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e encargos e assim por diante.

O início da identificação dos custos torna-se de grande importância, não só para o conhecimento interno da própria empresa como também para sua comparação com outras instituições que atuam na mesma área.

Uma vez integrado aos processos da administração e da controladoria, a gestão estratégica proporciona as seguintes vantagens, geradas a partir da visualização da organização por meio de novos e diferenciados ângulos:

- Um poderoso instrumento de tomadas de decisão;
- A focalização dos esforços de melhoria, com resultados mensuráveis;
- O aprimoramento na capacidade da empresa de criar e agregar valores.

Assim sendo, tornou-se necessário o desenvolvimento de novos sistemas de custeio a serem integrados às novas ferramentas gerenciais.

A gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos da mesma, sejam eles financeiros, materiais ou patrimoniais.

Em função das novas condições exigidas pelo mercado, caracterizadas por bons preços, melhores prazos de entrega, exigência de qualidade, maior diversificação de produtos e outros, verifica-se que, as empresas embora estejam trabalhando no sentido de melhorar a sua performance operacional, não há uma modernização dos sistemas de custeio.

As pequenas e micro empresas não estão à margem dessa situação. Elas também devem enfrentar a concorrência e lutar por se tornar mais eficientes ao longo do tempo.

2.2 DESPERDÍCIOS

O importante de se entender e analisar o desperdício é em razão da importância que esse elemento tem sobre a qualidade e os custos. Conforme CROSBY (1999, p. 57), “os desperdícios são elementos integrantes do sistema de custos, pois, as

falhas e os desperdícios estão relacionados às atividades que são executadas em desacordo com os requisitos e desempenhos estabelecidos”. Segundo o autor, são eles também problemas dispendiosos e que precisam ser conhecidos, solucionados o mais breve possível.

BORNIA (1999, p. 41) menciona que os esforços da empresa, dentro de um contexto geral, podem ser divididos em trabalho e desperdício. O trabalho pode ser dividido em trabalho que agrega valor e que não agrega valor. O trabalho efetivo é o que agrega valor e eleva o valor do produto sob a visão do consumidor. Geralmente são atividades de transformação, que alteram as características físicas dos produtos. O trabalho que não agrega valor é aquele oriundo dos processos de apoio, atividades que não elevam o valor do produto, mas que fornecem suporte ao processo produtivo, exemplo: manutenção preventiva, corretiva e preparação de máquinas. Ainda segundo o autor, os desperdícios correspondem às perdas nos processos como: movimentação desnecessária, capacidade ociosa, itens defeituosos, inspeção da qualidade e que não aumentam o valor dos produtos, permitindo algumas vezes a diminuição do valor do produto, sendo desnecessário ao trabalho efetivo.

As empresas devem direcionar esforços no sentido de eliminar os desperdícios, minimizar o trabalho adicional e maximizar o trabalho efetivo, através de ações que tornem a empresa eficaz.

Os desperdícios geralmente fazem parte dos processos produtivos e de apoio das organizações, SHINGO (citado em BORNIA, 1999, p. 41), menciona que os desperdícios podem ser classificados em sete tipos: superprodução, transporte, processamento, fabricação de produtos defeituosos, movimento, espera e estoque:

- superprodução: correspondem ao processo de fabricar produtos mais do que o necessário e de forma antecipada. São considerados mais relevantes por mascararem os demais desperdícios;
- transporte: correspondem ao processo de deslocamento dos materiais; essa atividade não agrega valor ao produto. As empresas devem ter como meta a eliminação desse tipo de desperdício, através de organização física, automação e mecanização da movimentação;

- processamento: referem-se ao processo desnecessário de transformação, para que o produto adquira as características básicas de qualidade, ou seja, o acabamento. Essa deficiência pode ser eliminada através de técnica e melhoria contínua do processo;
- fabricação: são os produtos defeituosos correspondem à produção de itens que não atendem às especificações básicas de qualidade. As empresas enfrentam problemas no que se refere à padronização na fabricação de produtos;
- movimentação: refere-se à ineficiência da produção, ou seja, a movimentação desnecessária no processo de transformação;
- espera: corresponde à capacidade ociosa, que gera custos. Pode ser devido ao tempo de preparação de máquinas, falta de sincronização ou problemas no sistema produtivo;
- estoque: referem-se aos custos pela manutenção dos itens estocados, pela obsolescência e também pelo custo de oportunidade.

Os desperdícios, para DUCKER (1998, p. 73), são custos relacionados aos esforços que podem não produzir resultados. O mais relevante dos desperdícios é o de não fazer. (Grifo nosso).

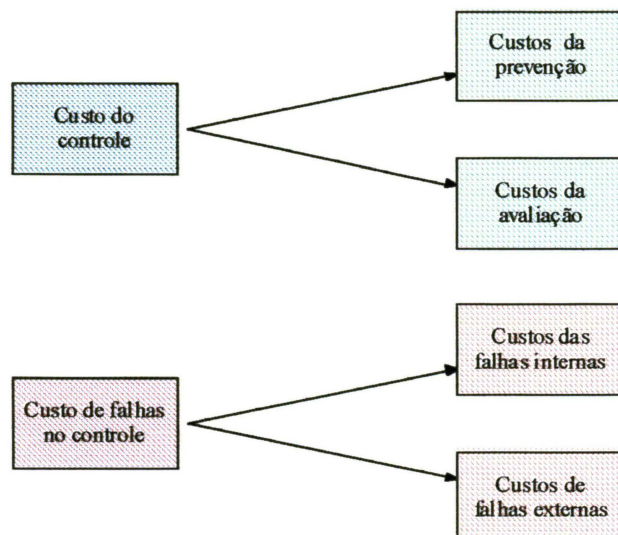
O autor menciona que os desperdícios fazem parte dos custos no processo produtivo e nos processos de apoio, vindo ao encontro com o mencionado por BORNIA (1999, p. 41), mas ressaltando o custo de policiar uma atividade que não agrega valor, indagando até que ponto o custo de policiar custa mais ou menos do que o desperdício gerado.

A qualidade e os custos são integrados. FEIGENBAUM (1994, p. 152) menciona que para as empresas oferecerem produtos e serviços de forma rápida e barata, a melhor forma é melhorá-los constantemente, afirma também que conhecer os custos da qualidade é fator essencial para direcionar ações de melhorias.

Os custos da qualidade são caracterizados como custos operacionais da qualidade que se constituem em custo de controle e custo de falhas no controle. Os custos de controle dividem-se em custo de prevenção e custo da avaliação; já os custos

de falhas no controle se dividem em falhas internas e falhas externas FEIGENBAUM (1994, p. 152). Na figura 1 apresenta-se esta caracterização dos custos da qualidade.

FIGURA 01 – CUSTOS DA QUALIDADE



FONTE: Feigenbaum (1994:152).

Os custos de prevenção, segundo FEIGENBAUM (1994, p. 153), têm por objetivo evitar ocorrência de defeitos e não conformidades e despendem gastos com a qualidade para evitar produtos insatisfatórios, que são:

- planejamento da qualidade;
- controle do processo;
- projeto e desenvolvimento do equipamento de informação sobre a qualidade;
- treinamento e desenvolvimento da mão-de-obra em qualidade;
- verificação do projeto do produto;
- desenvolvimento e gerenciamento de sistema;
- outros custos de prevenção.

Os custos da qualidade diminuem à medida que as empresas investem mais em avaliação e prevenção, porém existe um argumento que menciona que deve haver um ponto de partida do qual o retorno diminui, onde o custo da melhoria da qualidade torna-se maior que os benefícios, ressalta SLACK (1996, p. 97).

O modelo de JURAN, (citado em DAVIS 2001, p. 113), também divide o custo da qualidade em: custos de prevenção, custos de detecção ou inspeção e os custos das falhas internas e externas, seguindo a mesma direção de Slack e Feigenbaum.

Os custos indiretos da má qualidade, para HARRINGTON e HARRINGTON (1997, p. 143), são aqueles custos não mensuráveis diretamente, mas que fazem parte da má qualidade e estão presentes no ciclo de vida do produto e compreendem o custo da má qualidade em que incorre do cliente, a da insatisfação do cliente e a da perda da reputação. A má qualidade que incorre do cliente relaciona-se ao produto que não atende às expectativas do cliente e pode ser: perda da produtividade, pelo não atendimento do prazo estabelecido, tempo despendido para reparos no produto que não está na garantia; custos com falhas no funcionamento de equipamentos e gastos com horas extras. A má qualidade, resultante na insatisfação do cliente, ocorre quando os clientes deixam de comprar um produto por seu desempenho insatisfatório. A má qualidade, resultante na perda de reputação, está relacionada não somente ao desempenho de uma linha de produtos, mas reflete negativamente em toda a organização.

Quando a má qualidade está presente nos processos, produtos ou serviços as organizações enfrentam sérias dificuldades com competitividade, bem como para manterem-se no mercado, principalmente quando se deparam com problemas referentes às perdas que são geradas pela má qualidade.

DUCKER (1998, p. 73), comenta sobre o assunto que: muitas empresas fixam limites aceitáveis de desempenho de desperdícios. Percebe-se que possuir e manter uma política de qualidade é fator decisivo para as organizações manterem-se no mercado, bem como para conquistar novos mercados. A qualidade do produto ou do processo pode ser gerenciada de uma melhor forma, quando as organizações possuem um gerenciamento de custos que permite conhecer os custos despendidos para se executar determinada atividade.

Neste sentido, observa-se a necessidade que as organizações possuem de conhecer os seus custos e utilizar as informações para otimizar o gerenciamento,

tomando ações efetivas na melhoria de processos e produtos, visando manter a qualidade e reduzir as não conformidades. No próximo item será efetuado um estudo sobre os custos.

2.3 OS CUSTOS

2.3.1 Teoria de Custos

Para desenvolver suas atividades no ambiente de competição, de Filosofia de Excelência Empresarial, é necessário que o contador, tenha o completo conhecimento e domínio técnico da contabilidade de custos, da sua base conceitual, do seu esquema básico, dos seus métodos e sistemas de acumulação, mensuração, custeio e da própria estrutura organizacional como um todo (LEONE, 1991, p. 23).

Esta com base nos dados extraídos da Contabilidade Financeira, a contabilidade de custos valoriza os produtos em elaboração e elaborados em um determinado período de tempo para o controle de custos, gerando informações para decisão, ou seja, custos para controle, que são utilizados pelo sistema de gestão (LEONE, 1991, p. 23).

Por este ângulo, LEONE (1991, p. 23), comenta que a preocupação não é apenas com as formas de escrituração dos fatos, mas em mensurar e acumular, os custos de um determinado produto, serviço ou atividade, visando prover informações necessárias à tomada de decisão, avaliação dos estoques e apuração do resultado econômico através do controle de custos e receitas e criar condições para acompanhar o desempenho empresarial.

Neste contexto, a Contabilidade Gerencial busca a prover os gestores com informações para a tomada de decisão, utilizando como base de dados fundamental, as informações produzidas no âmbito da Contabilidade Financeira e de Custos, que são

tratadas de uma maneira mais analítica, visando a garantir uma gestão empresarial com eficiência e eficácia (LEONE, 1991, p. 23).

As organizações, de modo geral, que têm ou procuram ter um sistema de custos, podem fazê-lo por diversos motivos. SKINNER (1956, p. 77), dizia que, basicamente, seus objetivos seriam:

- avaliação de estoque;
- determinação de preços;
- controle de desempenho;
- tomada de decisão.

Após muito tempo decorrido, percebe-se que até a alguns anos a contabilidade de custos vinha tendo problemas em atender àqueles objetivos de forma satisfatória. KAPLAN (1988, p. 23), considera que isso se deve basicamente ao fato que os projetistas de sistemas de custos deveriam reconhecer que nem sempre um único sistema é capaz de atender a objetivos diferentes, fazendo valer a máxima de “diferentes custos para diferentes propósitos”.

Antes de KAPLAN, DRUCKER (1999, p. 51), já criticava a forma como a contabilidade de custos se estruturava, resultando em custos que, na realidade, não atendiam a todos os objetivos para os quais ela foi desenvolvida.

Em sua crítica, Drucker citava a não contabilização por atividades e sim por produtos; o não relacionamento de toda a estrutura da empresa com o produto a ser fabricado, relacionando-se os custos da fábrica ao produto; além disso, o foco era sobre o volume produzido, quando deveria ser em função das atividades e transações necessárias para produzir cada um deles.

Sendo pertinentes essas críticas, pode-se perceber que embora um dos objetivos da contabilidade de custos fosse a tomada de decisão, os contadores não tinham a noção de gestão para o desenvolvimento de seus sistemas. Assim, embora se pudesse contar com uma estrutura conceitual apropriada, o resultado final dos sistemas de custos eram falhos quando se tentava usá-los para além da avaliação de estoques. Uma análise dessa situação além das fronteiras contábeis pode, entretanto vir a explicar, senão no todo, pelo menos em parte, o porquê dessas limitações da

contabilidade de custos. A resposta pode ser encontrada no próprio processo de gestão das entidades (KAPLAN, DRUCKER, 1999, p. 51).

Conforme SHANK; GOVINDARAJAN (1997, p. 13), no final dos anos 50 e início dos 60, as empresas encontravam-se num ambiente econômico totalmente diferente daquele do final dos anos 80 e início dos 90. A concorrência era menor, os consumidores menos exigentes, a necessidade de produzir múltiplos produtos era pequena e a economia mais estável, principalmente em nível mundial, com os países claramente divididos em dois blocos, o capitalista e o comunista.

Nesse ambiente, a necessidade de informações para o controle dos custos não era tão importante quanto hoje, onde as condições de mercado são de alta competitividade, economia instável (mesmo nos países mais desenvolvidos), globalização dos mercados, pequeno ciclo de vida e alta diversidade dos produtos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 13)

As informações contábeis devem permear todas essas fases, pois os gestores necessitam de informações em todas elas e não só no controle. O foco deve ser sobre a cadeia de custos e quais atividades, que dela fazem parte, contribuem positivamente para gerar novos recursos para a empresa, ou seja, o conceito é que toda atividade deve adicionar valor ao negócio (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 13).

2.3.2 Custos Como Elemento Estratégico

Nas empresas as mudanças de processos e comportamentos representam o foco de um plano estratégico que é elaborado e colocado em prática. Atualmente o perfil dos mercados de bens e serviços têm mostrado que as empresas bem preparadas são sempre àquelas que conseguem um maior sucesso, pois a boa gestão de custos tem seu grande objetivo na maximização dos lucros, cuja eficácia mais contundente é a conquista natural da liderança em custos. Esta é a principal estratégia competitiva que

propicia a uma empresa uma maior conquista de mercado, além, de assegurá-la nessa posição.

De acordo com POMPERMAYER e LIMA (2002, p. 52), “sistema de custos é o conjunto dos meios e métodos que a empresa utilizará para obter informações gerenciais”.

Inevitavelmente as estratégias competitivas passam pela estruturação da teoria do negócio. Taylor propôs já no início do século XX a análise, estudo e formulação dessas estratégias baseadas nas técnicas administrativas, fundamentadas na organização científica do trabalho. Outro cientista da área Mayo, também propôs a concentração nos aspectos comportamentais das pessoas, e Fayol, focou na organização científica da gestão, onde a eficácia obedece as seis funções que são básicas: técnica; comercial; financeira; contábil; segurança e administrativa que se traduzem em: planejar; organizar; comandar; coordenar; e controlar POMPERMAYER e LIMA (2002, p. 52).

Para a conceituação de custos é necessário entender a definição de custos de acordo com a literatura. Segundo MARTINS (1990, citado em DI DOMENICO 1994), o custo é um gasto que é reconhecido como tal só no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para fabricação de um produto ou execução de um serviço. Por exemplo, a matéria-prima é um gasto na sua aquisição que imediatamente torna-se um investimento, e assim permanece durante o tempo de sua estocagem, sem que apareça nenhum custo associado a ela. No momento da sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da matéria prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até a sua venda.

Na visão de MARTINS (1996, p. 33), “os custos são gastos relativos à produção de bens ou serviços e podem ser divididos em diretos ou indiretos, segundo. Os custos diretos são aqueles que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração; relaciona-se com os produtos finais”. Os custos diretos podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos e podem ser fixos ou variáveis. Os custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados de forma direta

e objetivamente. Ao serem alocados, utilizam critérios de distribuição ou alocação e também podem ser fixos e variáveis.

Custos fixos, de uma maneira geral, são aqueles necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional, eles aumentar ou diminuir de acordo com a capacidade ou intervalo relevante da produção ou venda e podem variar, se os acréscimos ou decréscimos de volumes forem relevantes. Para ROSS, WESTERFIELD e JORDAN (1998, p. 113), os custos fixos são aqueles que não variam por força de compromissos fixos, tais como: juros, despesas gerais e impostos prediais.

Ainda segundo esses autores, os custos variáveis alteram-se à medida que o nível de operação da empresa muda, ou seja, são aqueles que variam de acordo com o volume produzido ou atividade desenvolvida, mencionam também que a longo prazo todos os custos são variáveis.

2.3.3 Métodos e Sistemas

Muitos autores especialistas na área de custos como Leone (1987); Nascimento (1980), e Foster & Datar (1991), dentre outros, são unânimes em considerar que os custos são apropriados aos produtos e serviços, de forma direta e indireta, classificação que tem por finalidade identificar com os diferentes objetos os seus respectivos custos. Muitos são os objetos de custeio como: produtos; um departamento; prestação de serviços; uma atividade desenvolvida pela organização e outros.

NASCIMENTO (citado em GASPARINI, 2000, p. 75), ressalta que “embora os custos estejam sempre relacionados aos objetos de custeio, existem custos considerados diretos por produto ou serviço que são, contudo, indiretos, com relação as respectivas unidades”. GEORGES & MCGEE (citados no mesmo autor, 2000, p. 80), compreendem esse conceito relacionando o custo direto também a outros objetos de custeio, como centros de custos, grupos de produtos, períodos de tempo, canais de distribuição, áreas de vendas, além de outras unidades de referências. Assim é possível

entender que custos indiretos, em relação a determinados produtos possam ser considerados como custos diretos, ao respectivo centro de custo.

Segundo Bornia (2002, p. 51), é necessário que se estabeleça uma distinção entre os conceitos de “sistema de custeio” e “método de custeio”. O autor (2002, p. 51), estabelece a distinção da seguinte forma: “...os sistemas de custeio são compostos por um princípio geral, norteador do tratamento das informações. Os métodos de custeio, por sua vez, são aplicativos que viabilizam a operacionalização desse mesmo princípio”.

O método é aqui entendido, considerando-se a parte operacional, isto é, como os dados são preparados para a obtenção das informações.

No quadro 02 a classificação sintetizada, expõe pontos comuns, estando de acordo com a maioria dos estudiosos de assuntos voltados para custos.

QUADRO 02 – CLASSIFICAÇÃO DOS SISTEMAS, MÉTODOS E FORMAS DE CUSTEIO.

Sistema de Custeio	– Por ordem ou encomenda;
Alternativas sistêmicas que visam refletir na acumulação de custos as especificidades da interação das empresas com o mercado.	– Por processo ou contínuo;
	– Misto (Por ordem e por processo)
Métodos de Custeio	– Predeterminada:
Alternativas de valoração de produção em processo, de produtos acabados e de apuração de resultado, considerando aspectos de variabilidade de custos e despesas relativamente ao volume de atividade.	– Custeio pleno;
	– Custeio por absorção;
	– Custeio direto;
	– Custeio variável;
	– Custeio baseado em atividades.
Formas de custeio	– Predeterminada:
Alternativas para consideração do estágio de tempo para fins de valoração de estoque e apuração de resultado, planejamento e controle.	– Estimada;
	– Padrão (ideal e corrente);
	– Pós-determinada:
	– Real (ou histórica)

FONTE: NASCIMENTO, 2002, p. 47.

HENDRIKSEN & BREDÁ (citados em NAKAGAWA, 1994, p. 92), conceituam “dado” como a matéria-prima da “informação”, e esta, o “produto acabado” que é resultante do processamento de um dado ou de um conjunto de dados. Ou seja, a informação é a relevância dos dados.

HANSEN & MOWEN (2001, p. 55), conceituam um sistema de informações contábeis como: “um conjunto de partes inter-relacionadas, isto é, conjunto e partes caracterizando objetivos, processos e saídas”.

De acordo com a Enciclopédia MIRADOR (1986, p. 10.465), “a palavra sistema significa um conjunto ou uma totalidade de objetos reais ou ideais, reciprocamente articulados e interdependentes, uns em relação aos outros”. Dentro dessa visão observa-se que um sistema abriga três noções que são fundamentais: a de totalidade, de unidade e a interdependência das partes ou elementos constitutivos.

BIO (citado em CATELLI, 1999, p. 37) também define sistema como “um conjunto de elementos interdependentes ou um todo organizado ou partes que interagem, formando um todo unitário e complexo”.

Nos dois conceitos os autores aceitam a afirmativa de que os sistemas são conjuntos de elementos inter-relacionados, que desenvolvem funções direcionadas para se atingir um ou mais objetivos.

Com uma visão mais voltada para o âmbito da contabilidade, KOLIVER (1999, p. 40), entende que os sistemas consistem num “conjunto ordenado de idéias e meios de ação coordenados entre si e funcionando como uma estrutura organizada, que busca determinados resultados”.

No entendimento de CATELLI (1999, p. 39), “as empresas são vistas como sistemas abertos e dinâmicos, que influenciam e sofrem influência do ambiente, implicando na ocorrência constante de mutações em função desta interação”. Para o seu correto funcionamento é importante o desencadeamento de processos como seu ponto central operacional. Em seu princípio, um sistema recebe entradas e as transforma em saídas cumprindo seus objetivos. As empresas utilizam-se de vários recursos: materiais, humanos, financeiros, tecnológicos e de informação,

transformando-os em produtos e serviços que são disponibilizados no mercado, e, estes produtos e serviços deverão estar com valor superior ao dos recursos introjetados para o processamento, uma vez que os recursos consumidos esgotam o meio ambiente.

De acordo com OPTNER (citado em GUERREIRO, 1984, p. 109), “a empresa precisa ser vista como um sistema”.

Um objetivo dos sistemas de custos tradicionais é identificar os custos dos produtos para avaliar os estoques. Os demais objetivos são: auxiliar à tomada de decisão e ao controle. Para identificação dos custos dos produtos as empresas podem utilizar métodos de custeio, que é o processo de identificar o custo unitário do produto.

2.3.4 Sistema de Custeio

Segundo BORNIA (1999, p. 42), o sistema de custeio é formado pela união de um método e um princípio de custeio. Os princípios de custeio são utilizados para definir quais custos são alocados aos produtos e podem ser: custeio por absorção integral, custeio por absorção ideal e custeio direto ou variável.

“Um sistema de custeio tem por finalidade atribuir valores aos recursos consumidos pelas atividades na geração de produtos e serviços”, (HENDRIKSEN (1999, p. 304). Para o autor, em contabilidade significa atribuir valores numéricos a objetos ou acontecimentos, de forma a demonstrar um aumento ou diminuição da riqueza da organização.

Na opinião de NASCIMENTO (2002), os sistemas são meios pelos quais pode se conseguir um custo, sendo este custo o seu objetivo. A organização consome ativo para produzir informação, assim, o termo custeio refere-se ao tratamento de como alocar ou direcionar os custos aos bens ou serviços produzidos.

Os denominados sistemas de custeio buscam uma geração de informações que possibilite a tomada de decisões racionais e oportunas dentro da gestão de uma empresa, tendo como resultado uma operação eficaz. O sistema se liga a dimensão da

unidade de mensuração, indicando quais as opções antes de adotado um método e uma forma determinada de custeio.

O sistema de custeio da empresa demonstra o *modus operandi* da organização, com relação ao meio no qual ela atua. Baseado na determinação dos custos de produção e no conhecimento do volume dessa produção referente a um determinado período, para que se possa estabelecer o custo específico. Esses custos podem ser acumulados por unidade do produto, lote, atividades ou processos, por departamentos ou centros de custos, ou ainda por períodos de tempo e empresas (MARTINS, 2001, p. 157).

Muitos são os autores que concordam na seguinte classificação dos sistemas de custeio que são utilizados nas empresas:

- sistema de custeio por ordem de produção;
- sistema de custeio por processo ou contínuo;
- sistemas de custeio misto – por ordem de produção e processo.

Segundo LEONE (1997, p. 192), onde é utilizado o sistema de custeio por ordem ou encomenda, os produtos são fabricados considerando pedidos especiais, produtos diferenciados, lotes específicos de produtos ou serviços específicos. Assim, os custos são identificados diretamente, em cada ordem de produção aberta para atender um pedido específico. Na adoção desse custeio, a entidade objeto de interesse é o pedido do cliente que se vincula ao código denominado ordem de produção. Nas empresas onde atua esse tipo de custeio, o processo se inicia por meio de um orçamento, contendo os custos calculados por estimativa para cada encomenda e o preço de venda proposto. Possibilita o acompanhamento da lucratividade pelos gestores, porque o somatório do resultado de todas elas se converterá em resultado global da empresa. O preço do produto ou serviço encomendado é de fundamental importância, visto que a otimização do lucro garante à essa organização a sua continuidade dentro do mercado.

LEONE (1997, p. 194), relaciona os seguintes itens como:

- custos apropriados diretamente a cada encomenda;

- produtos não guardam semelhanças entre si;
- custos reais são determinados pelo tipo de produto;
- a apuração do custo total de produção é feita considerando a encomenda como um todo, quer do produto final ou de determinado componente, não considerando o produto individualizado – custo unitário;
- os estoques de matéria-prima, produtos em processos e produtos acabados são reduzidos ou inexistentes, isto é, as quantidades produzidas são limitadas aos pedidos dos clientes;
- existem datas previstas para o início e término da produção
- períodos contábeis podem ser extrapolados.

Deve ser dada uma atenção especial ao término da produção, quando este não ocorrer dentro do mesmo exercício fiscal, agilizando-se um controle mais efetivo quando ocorrem perdas durante o processamento da encomenda.

De acordo com LEONE (2000, p. 236), o sistema de custeio de produção por processo ou contínuo é recomendado em situações em que a organização executa produção em série ou em massa de um produto ou linha de produtos. A empresa produz para estoque e não especificamente para determinados clientes. Nesse caso os custos são acumulados em contas representativas dos processos ou departamentos de produção. Normalmente os custos são acumulados e apropriados aos produtos à medida em que a produção flui. O autor (2000, p. 237), aponta dois processos: os sucessivos e os paralelos. O primeiro trata-se do processo contínuo em que ao final apura-se o produto acabado; o segundo apresenta-se em diversas linhas de produção, que não se agrupam ao longo do processo. Esse sistema de custeio de produção por processo é utilizado exclusivamente em empresas que elaboram produtos padronizados de forma contínua com a finalidade de suprir o estoque destinado a vendas.

OLIVEIRA & PEREZ (2000, p. 141), relacionam as seguintes características básicas desse sistema:

- os custos são apropriados aos centros de custos e destes aos produtos;
- os produtos são uniformes e guardam características semelhantes;

- os custos reais são determinados por tipo de produto;
- a apuração do custo total de produção é feita considerando o produto individualizado, isto é, o custo total acumulado de cada processo no período é dividido pelo número de unidades produzidas, de forma a apurar os custos unitários;
- as quantidades produzidas não são limitadas à demanda da clientela;
- inexistem datas previstas para o início e término da produção;
- há formação de estoque de produtos semi-acabados e produtos acabados.

Segundo MARTINS (2001, p. 167), os sistemas de custeio por processo utiliza o conceito de equivalência de produção para apurar o valor do estoque de produtos em processamento, quanto este processo está em andamento.

O sistema de custeio misto, segundo PADOVEZE (1994, p. 2134), congrega aspectos do custeio por ordem e por processo, ocorrendo quando as empresas de produção contínua desejam apurar o custo de algum produto ou serviço específico ou quando tem alguma atividade, para a qual o método ideal para apuração de custos é o de ordem de produção.

2.3.5 Métodos de Custeio

Para NASCIMENTO (1980, p. 57), o método indica os caminhos para se valorar estoque, atribuindo valores aos mesmos, se expressando da seguinte forma: “método de custeio corresponde às alternativas de que dispõe a contabilidade de custos para valoração dos estoques e determinação do resultado do período”.

O método de custeio conforme PADOVEZE (2000, p. 44), está atrelado à mensuração do custo dos produtos, constituindo-se em fundamento da contabilidade de custos, pois ele se reporta ao método de mensuração.

De acordo com VARTANIAN (2000, p. 02) os métodos mais utilizados pelas empresas: americanas, européias, japonesas e australianas e o custeio pleno e por absorção. SANTOS (1995, p. 152), entende que o método de custeio é o critério

utilizado pelas organizações para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades objeto de acumulação de custos, definidas pelo sistema de acumulação de custos. Portanto, trata-se de um conjunto de procedimentos que tem como produto o valor dos recursos consumidos por um processo ou por uma atividade, os quais levam em consideração as quantidades consumidas de um dado recurso e as quantidades geradas em cada produto, considerando um certo tempo e um dado momento.

Segundo a literatura mundial sobre contabilidade de custos, o método de custeio variável é considerado mais coerente do que o método por absorção, devido às suas possibilidades maiores de eficiência e eficácia na tomada de decisão sob a visão da contabilidade gerencial (VARTANIAN, 2000, p. 03). Essa caracterização tem por objetivo diferenciá-los de um novo enfoque baseado em atividades que é o custeio baseado em atividades – ABC.

2.3.6 Métodos de Custos Tradicionais

Os métodos de custeio pleno, absorção e direto, apesar de possuírem critérios distintos de distribuição de custos indiretos aos produtos que estão sendo elaborados, têm uma característica em comum: todos eles utilizam como base de apropriação de custos indiretos o volume de produção, por essa razão são reconhecidos como custeio baseado no volume (VBC). O método de custeio variável é unido, dentre os tradicionais, que não rateia custos indiretos de produção, visto que somente associa aos produtos os custos variáveis ERNST & YOUNG (1992, p. 261). O aparecimento de novas técnicas e novas ferramentas de gerência marcaram o divisor entre as fases de abordagem tradicional e contemporânea da contabilidade de custos.

No custeio por absorção ou integral, segundo MARTINS (1996, p. 34), todos os custos e os esforços relacionados à produção dos produtos são distribuídos aos produtos acabados. Para LEONE (1997, p. 153), este custeio acarreta ao produto ou serviço todos os custos e despesas de fabricação indireta. Este tipo de custeamento é legalmente reconhecido pela Contabilidade de Custo.

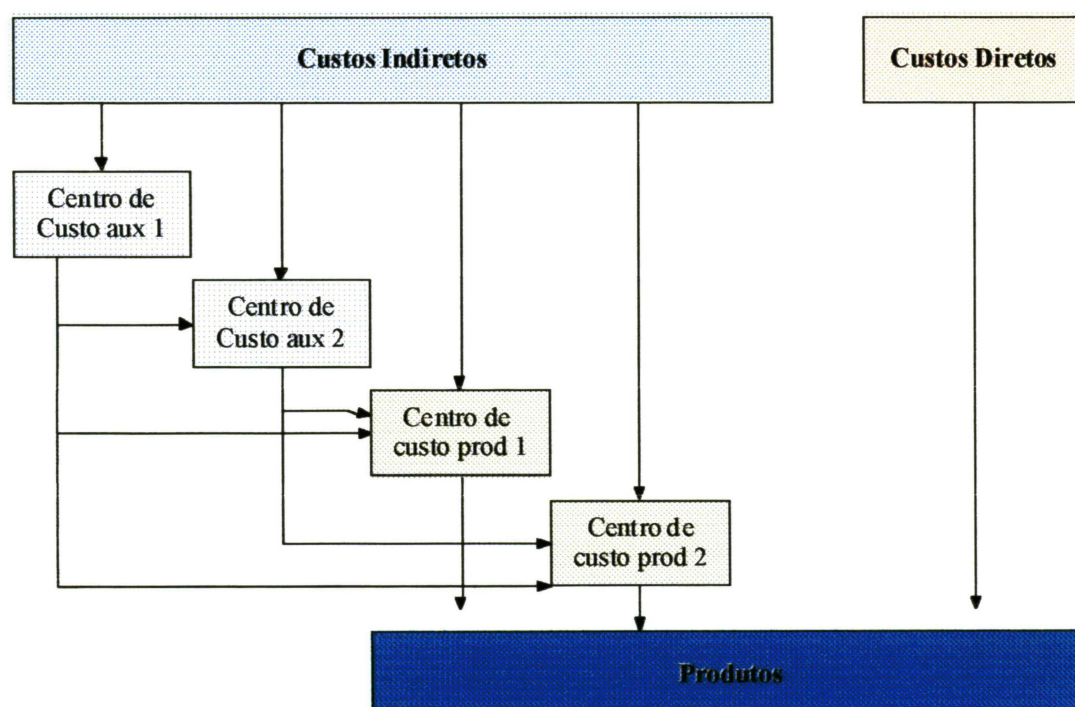
No custeio por absorção ideal, alocam-se à produção os custos fixos e variáveis que se referem à capacidade ideal da fábrica. Os outros custos são considerados como ociosidade ou ineficiência e lançados como perda do período. Este custeio, segundo BORNIA (1999, p. 42), “adapta-se ao auxílio do controle de custo e apóia o processo de melhoria contínua da empresa”.

Custeio variável ou direto, segundo MARTINS (1996, p. 34), é uma forma de apropriação dos custos variáveis aos produtos, sejam eles diretos ou indiretos. São alocados aos produtos somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados, neste princípio, como custos do período, direcionando-os diretamente para o resultado.

Para LEONEL (1997, p. 154), através do custeio variável, é possível determinar a margem de contribuição, ele auxilia na tomada de decisão. É mencionado pelo autor como uma vantagem.

O sistema de custo tradicional pode ser observado através do esquema seguinte:

FIGURA 02 – FLUXO DO SISTEMA TRADICIONAL DE CUSTOS



FONTE: PAMPLONA, (1993).

Pode-se observar que na figura acima, os centros de custos auxiliares, de apoio ou de serviços, distribuem seus custos aos centros de custos de produção e estes, por sua vez, apropriam seus custos aos objetos de custos, através das bases de rateio citadas.

O custeio baseado em atividades surge como ferramenta administrativa, seu uso poderá ser um complemento para os sistemas tradicionais sendo uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio do produto é muito comum seu uso no suporte de processos de gerenciamento e de reengenharia. É elemento indispensável à gestão da empresa, pois permite a avaliação de desempenhos operacionais e econômicos.

Ele analisa os custos, rastreando os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos, através da determinação dos direcionadores de custos, sendo indispensáveis para a mensuração das atividades pré-definidas. É um sistema de custeamento de produtos e serviços baseados nas atividades executadas pela empresa durante o seu processo de fabricação ou produção de serviços.

Os métodos de custeio, segundo GASPARETO (1999, p. 84), definem como os custos serão alocados aos produtos, alguns exemplos são: o método da Unidade de Esforço da Produção (UEP), método dos Centros de Custo, seções homogêneas ou RKW e o Custeio Baseado em Atividade (ABC).

O método RKW, segundo BORNIA (1999, p. 42), é um sistema de duas fases: a primeira divide a organização em centros de custos onde os itens de custos são alocados aos produtos, utilizando-se uma base de rateio; na segunda fase os custos são alocados diretamente aos centros produtivos.

O método UEP utiliza-se da unificação da produção com objetivo de simplificar o controle de gestão. Ainda segundo BORNIA (1999, p. 42), essa metodologia mensura o desempenho da empresa através de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. O UEP utiliza-se de uma medida comum a todos os produtos e processos da empresa.

O método de custeio ABC (*Activity Based Costing*) é um sistema de custos que permite identificar os custos de cada atividade. “A idéia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender o seu comportamento, encontrando bases para que representem as relações entre os produtos e as atividades” (BORNIA 1999, p. 42). Este método será melhor analisado posteriormente já que é o foco principal desse estudo.

COOPER e KAPLAN (1998, p. 36) mencionam que custos para tomada de decisão são informações geradas para apoiar o processo decisório da empresa, como: terceirização, retirada de produtos do mercado, compra de equipamentos, entre outros. Os custos para tomada de decisão são separados considerando a sua relevância para uma determinada tomada de decisão. Custos relevantes são aqueles que sofrem alteração dependendo da decisão e os não relevantes são aqueles que independem da tomada de decisão.

Ainda segundo os autores, até a década de 80 a 90, as empresas tinham como foco principal a eficiência: fazer certo as coisas. A competição do século XXI enfatiza a eficácia: fazer as coisas certas. Este contexto levou empresas e executivos a procurarem novas e criativas maneiras de gerar lucros. E todo o processo está relacionado à gestão de custo, um problema relevante para as empresas.

Os princípios de custeio contribuem de forma significativa para a identificação dos custos da qualidade, tanto dos custos destinados para atendimento aos requisitos como para as não conformidades. Quando as organizações utilizam os sistemas de custos de forma integrada, surge a oportunidade de maximizar as informações, visualizando os custos de forma operacional e estratégica, permitindo que ações de prevenção sejam tomadas com mais eficácia.

2.3.7 Sistemas Integrados de Custeio

Discutir sistemas de custos deve passar pela questão das finalidades dos sistemas e das suas relevâncias para cada negócio. Mais importante do que o nome da

nova metodologia, que se apresenta como a única inovação nesta área desde os anos 30, é a discussão sobre a qualidade da informação disponível nas empresas para apoio às diversas decisões. Nesse sentido, o ABC apresenta-se como uma ferramenta que, se bem aplicada, pode proporcionar um nível de auto conhecimento para a empresa que vai além da questão meramente contábil-financeira da maioria dos sistemas tradicionais.

Quanto maior a consistência do sistema desenvolvido com a realidade prática do negócio, melhor será como elemento de agilização do conhecimento e gerenciamento de despesas. Parece ser a ferramenta necessária em um mercado que precisa diminuir a relação entre despesas administrativas e receitas, seja como suporte às decisões de cortes de despesas e ou como suporte às decisões de crescimento, respondendo às questões sobre os impactos nas despesas. As empresas que obtiverem as melhores respostas no menor espaço de tempo, aparentemente, estarão em posição de franca vantagem competitiva.

Gerenciar custos, e gerenciar com visão estratégica é monitorar suas variações e impactos na consecução dos objetivos, tendo como termômetro a criação e manutenção do valor de mercado da empresa. O aumento de determinados custos não é motivo para alarme; às vezes ele é necessário e ocorre com certa frequência. O importante é estar atento, sabendo o porque das variações e não deixando de acompanhar a relação benefício e custo para que ela se mantenha positiva. Por outro lado, o administrador deve, sempre, observar os aumentos de custo que estão impactando, fortemente, o resultado e, principalmente, das atividades que não agregam valor; aí, sim, tem que haver corte e redução, na maioria das vezes, drásticos.

Combinar o sistema de controle operacional com o estratégico permite melhorar o sistema de informações. Para COOPER e KAPLAN (2000, p. 69), mesmo que o sistema de controle operacional e o sistema de custeio baseado em atividades sejam muito diferentes, eles precisam ser associados para garantir um bom sistema de informações. Os executivos devem ter consciência de que a utilização de apenas um desses dois sistemas de custos não é suficiente.

“O sistema operacional fornece informações sobre a eficiência dos processos e das divisões da empresa, o sistema de Custeio Baseado em Atividade traz informações sobre estratégias de custo e sobre a economia básica da empresa” (COOPER e KAPLAN, 2000, p. 70).

Ainda segundo os autores, o sistema operacional e o custeio baseado em atividades informam os resultados, mas fornecem poucas informações sobre suas causas e foram criados com o objetivo de corrigir as deficiências dos sistemas de relatórios financeiros. O sistema baseado em atividade e o controle operacional não podem utilizar as mesmas informações básicas, porque suas definições de custos são diferentes. Através do controle operacional medem-se as despesas efetivamente incorridas por um centro de responsabilidade, onde os funcionários podem influenciar ou controlar. No custeio baseado em atividades agregam-se os custos de vários centros de custos e de responsabilidade.

Chega-se também à conclusão que o novo contexto organizacional impõem a cada dia, e de forma crescente, a racionalização e a otimização dos recursos, sejam eles humanos, materiais ou tecnológicos. Neste sentido, observa-se também a necessidade de despertar no meio gerencial a consciência de que os recursos são escassos e que uma das formas mais bem sucedidas de monitorar e combater os desperdícios é através de ações de investimento voltadas à prevenção e à melhoria contínua. Quando se trata de minimizar ou até eliminar as falhas e os desperdícios é necessário sistematizar ações de prevenção e de melhoria contínua nos processos e nos produtos, porém na maioria das vezes, essas ações requerem investimentos. Para efetivar os investimentos, os tomadores de decisão precisam de informações seguras sobre os riscos e também sobre como priorizar os investimentos, para que a probabilidade de retorno seja mais assertiva.

3 MÉTODO DE CUSTEIO ABC – *ACTIVITY BASED COSTING*

Com o processo evolutivo da economia, os sistemas clássicos de custeamento, estruturados em conceitos desenvolvidos há quase um século, deixaram de ser eficazes para os gerentes tomarem decisões estratégicas à empresa. O conhecimento exato dos custos dos produtos, seu perfeito controle e a coerente medição de desempenho tornaram-se importantíssimos, pois, segundo PORTER (1992, p. 133), a base da vantagem competitiva, no atual ambiente de negócios, está no baixo custo e na diferenciação. Os custos indiretos tem aumentado significativamente nas últimas décadas, devido a maior flexibilidade da produção, que necessita de uma maior estrutura das atividades de apoio, segundo MILLER e VOLLMANN (1985, p. 111). Segundo o autor, a perda de relevância na apropriação dos custos indiretos se dá devido ao uso de bases de rateios que apresentam pouca relação com o consumo dos custos. Destas bases de rateio, a mais utilizada pelos sistemas tradicionais é a mão de obra direta, a qual dentro deste novo ambiente de produção de altos custos indiretos não tem representatividade.

Essa nova economia, com mudanças na natureza da competição fez com que surgisse, na década de 80, um sistema de custeio que dá às organizações uma visão muito mais clara de todo seu processo produtivo.

“O ABC é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa. O centro de interesse do sistema concentra-se nos gastos indiretos” (Boletim IOB 1/95).

O conceito do sistema ABC segundo CHING (1997, p. 41): “ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”.

COOPER (citado por ALLORA & GANTZEL, 1996, p. 73) conceitua:

...as atividades são o foco do processo de custeio. Os custos são investigados, relacionando as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção. Portanto, as bases de alocação usadas no custeio baseado na atividade

são medições das atividades executadas, que podem incluir horas do tempo de ajuste de máquina ou número de vezes em que isso foi feito.

O método ABC demonstra uma nova forma de apuração de custos, pois seu enfoque diferencia-se do rateio e prende-se às atividades que são consumidas pelos produtos. BRIMSON (1996, p. 83) comenta:

Um sistema gerencial estruturado em atividades assegura que os planos sejam transmitidos para o nível em que as ações possam ser tomadas. Atividades são o que as organizações fazem. Para fazer mudanças, devemos modificar o que as pessoas fazem. Desta forma, as mudanças, em última análise, devem ser feitas nas atividades.

Além do fator tecnológico, a crescente globalização e a competição mais acirrada entre as empresas tornaram a informação uma ferramenta estratégica para os administradores de empresa. Para tanto a Contabilidade de Custos também deverá fornecer informações de forma ágil e relevante, para dar suporte às decisões gerenciais. Por isso o sistema ABC tenta representar uma maneira mais adequada de custeamento com informações mais precisas de custos para seus gestores, informações que não eram repassadas pelos sistemas tradicionais de custeio.

De acordo com DRUCKER (1999, 50), o ABC representa, ao mesmo tempo, um conceito diferente do processo da empresa, em especial para os fabricantes, e maneiras diferentes de medição. Enquanto o custeio tradicional mede quanto custa fazer alguma coisa, o custeio baseado em atividades também registra o custo do não fazer, como por exemplo, o custo de uma máquina parada.

De acordo com OSTRENGA (1997, p. 45), “o custeio baseado em atividades é uma técnica para se calcularem custos de objetos”. A idéia do ABC é simples e parte do princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custos.

Os objetos em questão podem ser produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, segmentos de clientes, canais de distribuição ou qualquer outra coisa do interesse da gerência. Os custos no ABC são calculados de forma que os custos indiretos atribuídos a um objeto reflitam os serviços indiretos realmente executados para esse objeto ou por ele consumido (OSTRENGA, 1997, p. 45).

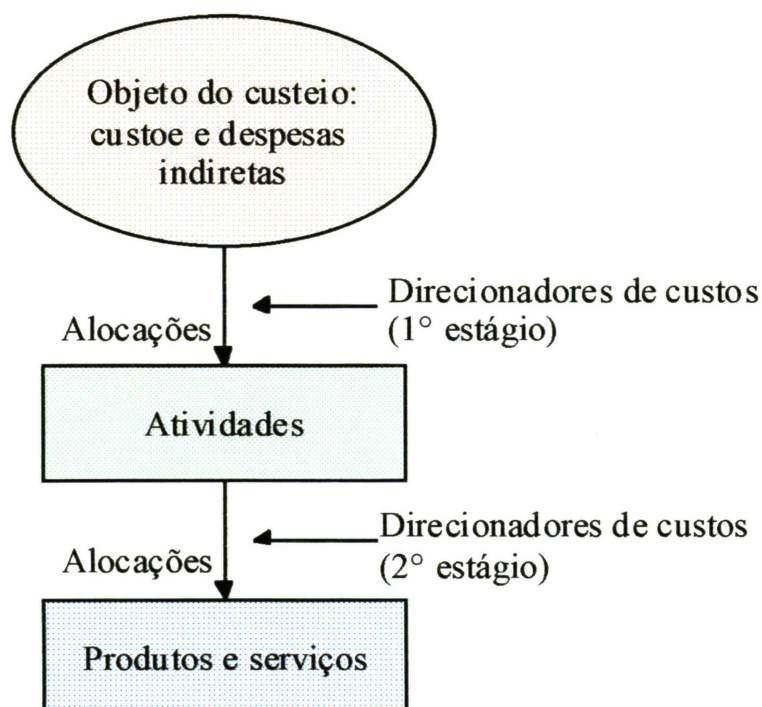
MARTINS (1996, p. 34) diz que o ABC preocupa-se em minimizar sensivelmente as distorções dos rateios dos custos indiretos, podendo ser utilizada também para os custos fixos.

De acordo com PAMPLONA (1997, 45), a técnica do ABC pode ser facilmente compreendida sob o ponto de vista do objeto de custo: os objetos são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos, gerando custos. Assim, o custo do objeto é a parcela do custo correspondente às atividades que participam da sua produção.

Para NAKAGAWA (1993, p. 103), “o principal pressuposto do ABC é que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades, não pelos produtos que ela fabrica”.

Consideram-se os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores (os de segundo estágio), o que pode ser observado na figura 02 seguinte:

FIGURA 03 – CRITÉRIOS DO SISTEMA ABC



FONTE: Leone, 1997.

As diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, essa é a principal premissa do sistema, considera que os diversos produtos consomem ou utilizam essas atividades. Para determinar quanto de uma atividade destina-se a um produto é necessário utilizar-se de direcionadores. Procura-se estabelecer na operacionalização do sistema, a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de direcionadores de custos, os de primeiro estágio. Estes podem ser uma unidade de trabalho ou um fator de consumo dos recursos pelas atividades.

Para COOPER (1988, p. 95), o ABC foi a resposta para a imprecisão do sistema de custeio tradicional, resultado da evolução natural da economia que passou apresentar: aumento dos custos fixos, diminuição da mão de obra direta, alta incidência de mudanças tecnológicas, diminuição dos custos contábeis e da tecnologia da informação, crescimento na diversidade de produtos e serviços, crescimento da competição.

Esse sistema foi inicialmente, desenvolvido para as empresas de manufatura para melhorar a gestão dos custos, mas, também está sendo aplicado com o mesmo sucesso nas empresas de serviços. Segundo KAPLAN (1998, p. 39), “as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado em atividade, mais ainda que as empresas de produção, devido as suas características onde praticamente todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos”.

O método ABC é àquele que mais auxilia na resolução do problema tratado neste estudo, porque permite a identificação dos problemas das não conformidades e dos desperdícios, bem como de qualquer outra ineficiência, dentro de cada processo ou atividade. Ele permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para a sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma atuação mais

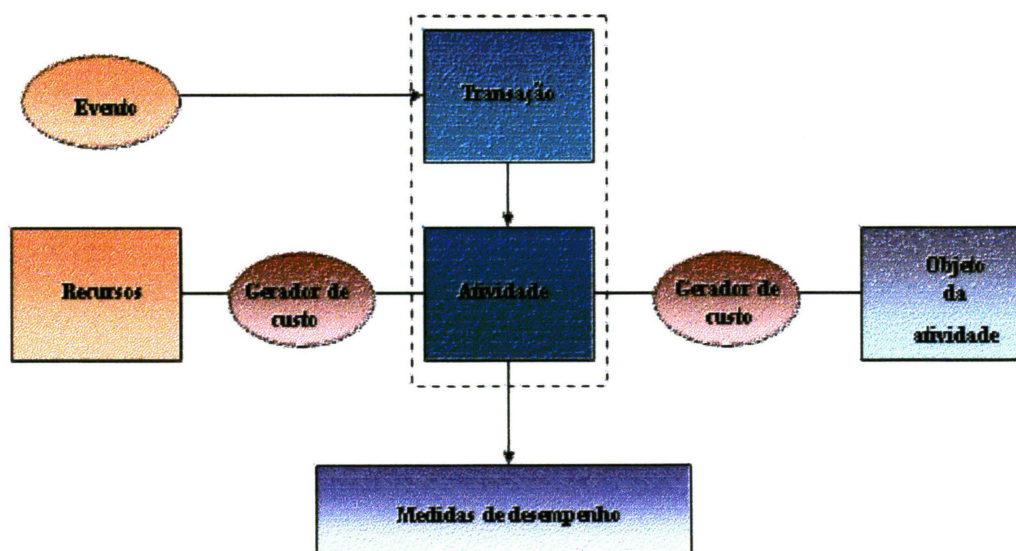
seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização (MARTINS, 2000, 36).

Segundo COGAN (1999, p. 24), por este método, os custos são atribuídos às atividades baseados no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos de custos, tais como produtos ou serviços, baseados no uso das atividades. Ou seja, conforme NAKAGAWA (1994, p. 42), neste método assume-se como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los ou comercializá-los, e como forma de se atender às necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

“A atividade descreve basicamente a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas. O principal objetivo de uma atividade é o de converter recursos (materiais, mão-de-obra, tecnologia, informações etc.) em produtos ou serviços” (NAKAGAWA 1994, p. 43).

Segundo o autor, em sua forma mais simples a atividade poderá ser caracterizada pelo processamento de uma transação, demonstrada na figura 02.

FIGURA 04 - ATIVIDADE COMO PROCESSAMENTO DE UMA TRANSAÇÃO



FONTE: NAKAGAWA, 1994, p. 42.

Como pode ser observado na figura; os eventos dão início as atividades, sendo que as transações, procuram reproduzir o mais fielmente possível tais eventos e as atividades a que se referem. O custeio de um determinado objeto da atividade é realizado em dois estágios. No primeiro estágio, os recursos são atribuídos as atividades com base no gerador ou direcionador de custos de recursos, o qual segundo MARTINS (1996), identifica a relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. No segundo estágio, o custo da atividade é atribuído ao objeto da atividade através do direcionador de atividade. Tendo em vista que este direcionador identifica a maneira como os produtos consomem atividades, ele representa a própria medida de saída de atividade. É por isso que o resultado do processamento de uma atividade é uma medida de desempenho da própria atividade, a qual proporciona um importante parâmetro para a análise estratégica dos custos.

De acordo com BRIMSON (1996, p. 21), a capacidade do método ABC de alcançar e manter a excelência empresarial requer a melhoria contínua e deliberada de todas as atividades dentro de uma empresa. Nesse sentido, o autor aponta como elementos chaves, a eficácia em custos, a integração de atividades, a coerência interna em todas as unidades da empresa, a satisfação do cliente e a alocação correta de custos.

Quanto à satisfação do cliente BRIMSON (1996, p. 22) comenta que:

...a empresa somente terá sucesso se souber determinar o que o cliente quer e oferecer produtos que satisfaçam a esses desejos. A excelência empresarial exige a análise sistemática de oportunidades estratégicas alternativas para exploração de mercado e de oportunidades técnicas baseadas no entendimento de rentabilidade relativa dessas estratégias.

De acordo com BORNIA (1999, p. 48) “o controle dos desperdícios fica facilitado, pois a mensuração pode ser feita para cada atividade e o processo de melhoria pode ser efetuado diretamente sobre as atividades, independentemente de qualquer alocação dos custos aos produtos”. No sistema de custeio ABC a atribuição dos custos indiretos e de apoio são feitos em dois estágios. No primeiro estágio, denominado de “custeio das atividades”, os custos são direcionados às atividades. No segundo estágio, denominado de “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes.

No sistema ABC os custos e despesas indiretos são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção. Comparado com os critérios correntes, o ABC representa uma apropriação mais direta. O custeio corrente considera como custos e despesas diretos dos produtos fabricados apenas os materiais diretos e a mão-de-obra direta. Em troca, o ABC reconhece como diretos custos e despesas antes tratados como indiretos, não em relação aos produtos fabricados, mas às muitas atividades necessárias para fabricar os produtos, segundo URSY (1994, citado em LEONE, 1997). Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los ou comercializá-los (NAKAGAWA, 1994).

Pelas suas próprias características, o ABC tem como fortes candidatas a sua implantação as organizações que utilizam grande quantidade de custos indiretos no seu processo produtivo e que tenham significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes principalmente as pequenas de serviços e micro empresas.

3.1 DETALHAMENTO DO MÉTODO

3.1.1 Objetivos Propostos pelo Método ABC

O objetivo de um ABC não é ser o mais preciso.

“O objetivo imediato do sistema é a atribuição mais rigorosa de gastos indiretos ao bem ou ao serviço produzido na empresa, permitindo um controle mais efetivo desses gastos e oferecendo melhor suporte às decisões gerenciais” (Boletim IOB 1/95).

Com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo dos produtos ou serviços prestados, esse sistema passa a ser de grande valia para as tomadas de decisões gerenciais e para o processo de melhoria da empresa. E ainda, de acordo com SNYDER (1997, p. 83), o sistema ABC faz com que os gerentes utilizem

os recursos organizacionais, cada vez mais limitados, de maneira mais eficiente e racional.

Na visão de ALLORA & GANTZEL (1996, p. 73), a implantação desse método de custeio tem seus principais objetivos relacionados com a facilidade e precisão que a administração poderá ter nas seguintes ações:

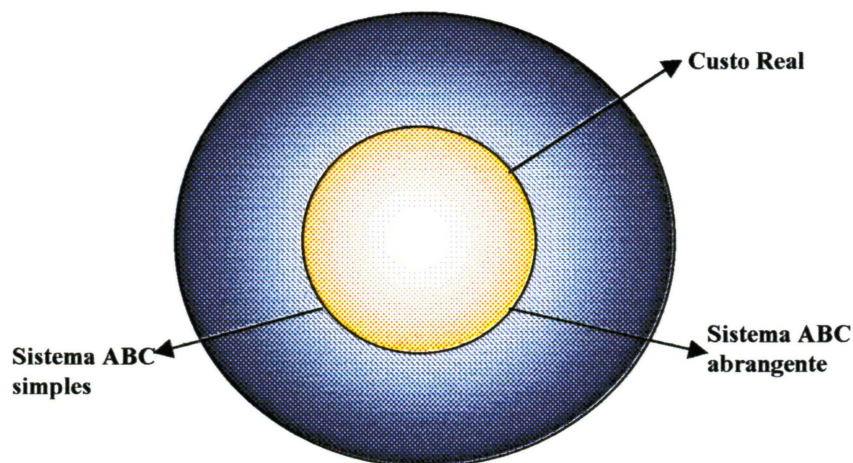
- apurar e controlar seus custos reais de produção e, principalmente, os custos indiretos de fabricação (overhead);
- identificar e mensurar os custos da não-qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação, etc.);
- levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades;
- eliminar e reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente;
- identificar os produtos e clientes mais lucrativos;
- identificar os custos dos produtos em suas fases (Pré-Produção, Produção e Pós Produção, por exemplo);
- subsidiar o redimensionamento das linhas de produção de seus produtos;
- subsidiar o redimensionamento da plataforma de vendas (distribuidores e revendedores);
- melhorar substancialmente a base de informações para tomada de decisões;
- estabelecer um conjunto de indicadores de performance, capaz de medir a eficiência e a eficácia empresarial sob os aspectos produtivo, comercial, financeiro e societário (ALLORA & GANTZEL, 1996, p.73).

A idéia é que as informações fornecidas de custeio sejam aproximadamente corretas do que precisamente erradas (KAPLAN e COOPER, 1999, p. 251). Essa premissa permite que o sistema ABC aceite dados estimados a partir de entrevistas com funcionários da empresa.

Essas estimativas podem ser relativamente imprecisas. Ou seja, se um auditor pode dizer que gasta 30 % de seu tempo na tarefa de levantamento de dados. No entanto, o tempo realmente consumido nessa tarefa poderia ser superior a 40% do

tempo total ou inferior a 20%. Onde for possível, essas estimativas devem ser checadas para que os erros sejam minimizados.

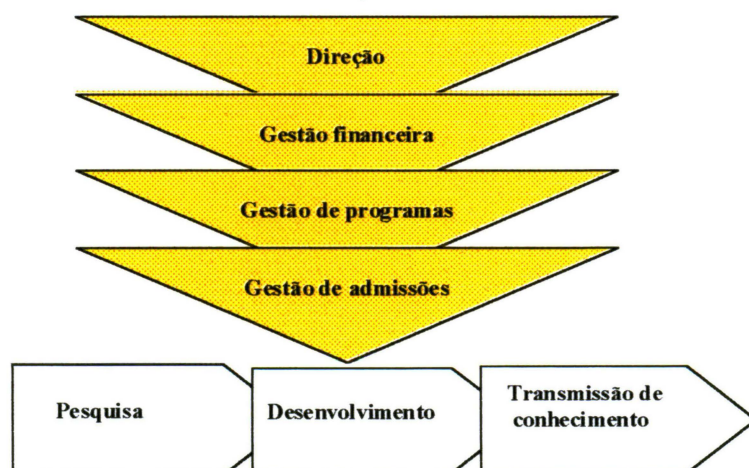
FIGURA 05 – ALVO DE PRECISÃO DE CUSTOS



FONTE: Kaplan e Cooper (1998).

A relação entre as informações de custos fornecidas por sistemas ABC e a sua precisão pode ser observada através do modelo abaixo na figura 03. Para que o centro do alvo seja atingido, é necessário um sistema ABC muito caro. Entretanto, percebe-se pela figura que um sistema relativamente simples permite que os anéis externo e intermediário do alvo sejam atingidos (BOINVERT, 1999, p. 29).

FIGURA 06 – REPRESENTAÇÃO DO PROCESSO



FONTE: BOISVERT, 1999, p. 29.

Uma forma sistemática para o exame das atividades executadas por uma empresa é a análise da cadeia de valores. “A cadeia de valores desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação” (PORTER, 1992, p. 31).

O autor (1992, p. 31) comenta que, cada uma das atividades da cadeia de valor, quando bem executada, constitui um segmento determinante de vantagem competitiva, de forma que, o modo como cada atividade é executada e integrada influencia diretamente o custo final dos produtos de uma empresa.

Dessa forma, analisar custos significa examinar os custos de cada uma das atividades desenvolvidas ao longo da cadeia de valor. Através da contabilidade por atividade a análise de custo se torna muito eficaz, pois além de proporcionar resultados mais precisos e confiáveis, também favorece sobremaneira a análise de valor, motivando os administradores a tomarem decisões que privilegiem as atividades cujo desempenho tenham como objetivo criar valor para os clientes.

Portanto, tendo em vista que as empresas do setor serviços, em geral oferecem um conjunto altamente diverso de ofertas, e que a incidência de suas despesas indiretas é ainda mais proeminente do que nas manufaturas, a contabilidade por atividade se aplica perfeitamente a estas empresas.

“O ponto de partida para análise dos custos é definir a cadeia de valores de uma empresa e atribuir custos operacionais e ativos a atividade de valor. Cada atividade na cadeia de valor envolve custos operacionais e ativos na forma de capital de giro ou fixo. Os insumos adquiridos fazem parte do custo de cada atividade de valor e podem contribuir para os custos operacionais (insumos operacionais adquiridos) e ativos (ativos adquiridos). A necessidade de designar ativos a atividades de valor reflete o fato de que o volume de ativos em uma atividade e a eficiência da utilização dos ativos são freqüentemente importantes para o custo de atividades” (PORTER, 1992, p. 59).

Conforme PORTER (1992, p. 59), a cadeia de valores de toda empresa é composta de nove categorias genéricas de atividades, sendo quatro de apoio (infra-estrutura da empresa, gerência de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e aquisição) e cinco atividades primárias (logística interna, operações, logística externa, marketing e vendas e serviço). As atividades de apoio, segundo este autor, sustentam as atividades primárias e a si mesmas, fornecendo insumos adquiridos, tecnologia, recursos humanos e várias funções ao âmbito da empresa, podendo estas serem associadas as atividades primárias além de apoiarem a cadeia inteira. As atividades primárias são aquelas envolvidas na criação física do produto e na sua venda e transferência para o consumidor.

3.1.2 Benefícios

De acordo com COGAN (1996, p. 45), um dos benefícios obtidos com o método de custeio ABC é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois através deste método é possível deixar-se de ter produtos subcusteados ou supercusteados, proporcionando a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.

A implantação do método de custeio ABC pode resultar numa base de apoio adequada para diversos tipos de decisões em especial as relacionadas a redução de custos, a melhoria do *mix* de produtos, a definição de preços, a melhoria contínua de processos e a mensuração do desempenho operacional.

Em termos específicos, os dois benefícios principais da contabilidade por atividade são: (1) a acuracidade do custo do produto e (2) a visibilidade das oportunidades de redução de custo e melhorias de desempenho.

Para BRIMSON (1996, p. 188) “a competição aumenta a necessidade de ter o custo do produto mais exato, porque a empresa não pode mais repassar as ineficiências, praticando preços mais altos (...). Uma correta determinação do custo do produto é importante porque afeta grande número de decisões de negócios, que

utilizam dados de custo (...)”. Informações de custo de produtos são requeridas em várias formas e em diferentes níveis de detalhes para atender aos objetivos, como a seguir:

- estabelecer preços de venda;
- estimar custo de produtos novos e pedidos específicos;
- determinar a rentabilidade da expansão ou descontinuação de diferentes segmentos do negócio, como linhas de produtos e segmentos de mercado;
- calcular as margens brutas associadas aos produtos” (BRIMSON, 1996, p. 188).

Um sistema de custeio por atividade de acordo com KAPLAN e COOPER (1998, p. 255), poderá proporcionar informações importantes para apoiar diversos tipos de decisões no contexto de gestão, dentre as quais destacam-se as relacionadas a:

Redução de custos: O método de custeio ABC proporciona um melhor panorama dos processos existentes na empresa, favorecendo a avaliação de como tais processos podem ser conduzidos mais eficientemente no sentido de reduzir custos sem comprometer a qualidade do produto ou serviço orientado ao cliente.

Racionalização de produtos: O ABC proporciona a visualização das atividades que cada produto demanda e os recursos consumidos por estas atividades de forma que a gerência poderá maximizar os recursos da empresa e racionalizar seus produtos, através da análise de lucratividade.

Redefinição de atividades: O ABC facilita a classificação de atividades quanto a capacidade de agregar valor para o cliente, evidenciando as atividades que pouco contribuem para o sucesso da empresa.

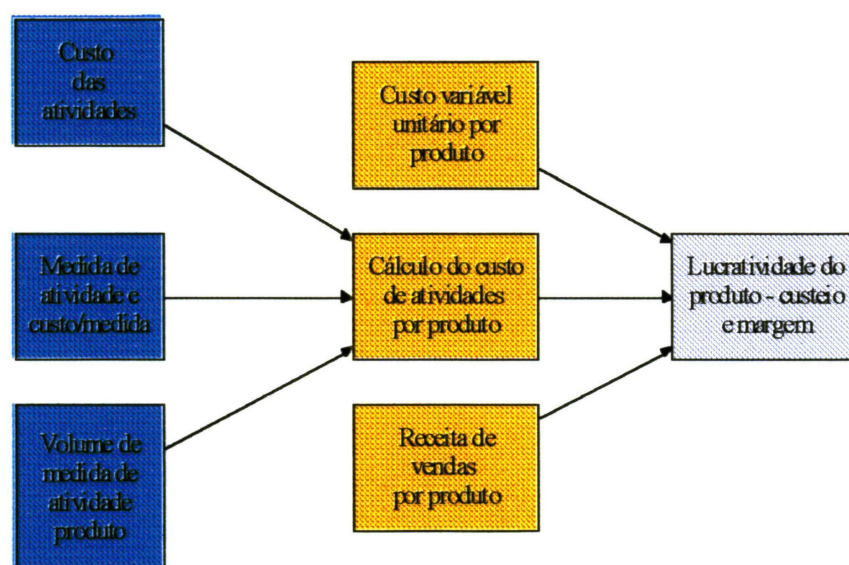
Orçamento: Pelo fato do método de custeio ABC proporcionar a visibilidade de recursos (humanos, tecnológicos, materiais etc) alocados aos produtos, o orçamento baseado neste método além de retratar a alocação de tais recursos com maior precisão também proporciona a visibilidade de como cada atividade contribui para a maximização dos resultados dos produtos. Com um sistema ABC, segundo KAPLAN e COOPER (1998, p. 256), os administradores terão como associar decisões de

orçamento que autorizam o suprimento de recursos para centros de responsabilidade específicos às demandas de produtos para as atividades e serviços prestados por esses centros de responsabilidade.

Um importante benefício obtido com a implantação do método de custeio ABC é o cálculo preciso da lucratividade dos produtos.

De acordo com CHING (1997, p. 137), a lucratividade do produto é calculada deduzindo os custos das atividades por produto mais os custos variáveis de produção, da receita de vendas recebidas por produto. Para isso faz-se necessário calcular o custo das atividades por produto; obter o custo variável unitário por produto (mão-de-obra direta, materiais direto etc); obter a receita de vendas por produto; e, calcular a lucratividade por produto. A figura seguinte apresenta um modelo de relatório de lucratividade.

FIGURA 07 - CÁLCULO DA LUCRATIVIDADE DE PRODUTO



FONTE: CHING, 1997, p. 137.

BRIMSON (1996, p. 41) ressalta que:

...um sistema de custeio baseados na atividade não se destina apenas a medir os custos de produção. Ele também é uma importante ferramenta de mensuração do desempenho operacional e de apoio a tomadas de decisão, indispensável para um ambiente de negócios caracterizado por mercados globalizados em acelerados avanços tecnológicos.

Assim como os demais sistemas de custeio, ele também tem suas restrições, e entre elas a de não ser aceito pelo fisco. Como a forma de apuração dos custos no sistema de custeio ABC difere do sistema tradicional, eles sempre produzirão resultados e balanços diferentes, mas que, segundo KAPLAN (1998, p. 39), podem ser conciliados. Ainda segundo o autor, como o ABC costuma ser mais útil aos administradores, ele recomenda que seja o sistema primário de elaboração dos relatórios de custo e lucro e que as conciliações financeiras, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, sejam feitas fora do sistema ABC.

Em síntese, o método de custeio ABC proporciona as condições para uma melhor compreensão do comportamento dos custos e das oportunidades de redução destes, contribuindo sobre maneira para o aprimoramento da capacidade de criar e agregar valor. Uma empresa apenas pode melhorar quando a gerência compreende o que é feito, quão bem é feito e se contribui para os objetivos do negócio. A contabilidade por atividade melhora a rastreabilidade, e em última análise, aumenta a responsabilidade

3.2 DIFERENÇAS ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO: TRADICIONAL X ABC

Os sistemas tradicionais de Contabilidade de Custos rateiam os custos indiretos de fabricação recorrendo a bases que nem sempre representam a verdadeira equivalência do gerador, ou ainda comumente proporcional ao custo da mão-de-obra direta. Entretanto, no sistema ABC os custos fixos são distribuídos pelos direcionadores de custos, *cost drivers*, constituindo em informações relevantes para a gestão empresarial. Outra vantagem é a possibilidade do *target cost*, ou seja, o custo meta, aquele que a empresa objetiva alcançar.

O custeio por atividade não utiliza bases específicas na alocação dos custos para cada atividade, pois através dos direcionadores é possível mensurar com mais precisão a quantidade de recursos consumidos para cada produto durante sua fabricação. Segundo BOISVERT (1999, p. 64): “esses direcionadores medem a

utilização dos recursos pelas diversas atividades “. O custeio tradicional se relaciona com o volume de apresentação enquanto o custeio por atividade abandona a relação volume, procurando bases mais lógicas.

CHING (1997, p. 42) afirma que: “no custeio tradicional, os custos e os recursos podem ser vistos nas contas de despesas e em lucros e perdas. Tais custos constituem a parte que pode ser vista numa organização (como se eles fossem a ponta de um iceberg)”.

Para que as empresas possam escolher entre os métodos de apuração de custos existentes faz-se necessário uma administração criteriosa e conhecimento dos itens que compõem os custos. Isso porque conforme o sistema de custeio existem diferenças entre o controle operacional e o ABC. No controle operacional os custos representam as despesas como recursos efetivamente fornecidos ou a disposição de um centro de custos. No sistema ABC, os custos atribuídos demonstram o custo-padrão dos recursos efetivamente utilizados para atender um cliente ou para fazer um produto, excluindo-se o custo dos recursos não utilizados (a capacidade não utilizada).

Outra diferença “é que o sistema ABC exige menor precisão que os de controle operacional. Como a coleta das informações necessária para calcular os custos dos produtos é dispendiosa, o ABC apóia-se, em grande medida, nos custos estimados. Os executivos podem tomar decisão seguras com base em informações de custo aproximadas, com mais ou menos 10% de margem de erro” (COOPER e KAPLAN, 2000, p. 255).

Uma ligação adequada entre os dois sistemas pode trazer benefícios maiores para a empresa do que se funcionasse independente. No quadro 2 apresentaram-se as principais diferenças entre os sistemas de custos.

KAPLAN e COOPER (1998, p. 37) mencionam também que o sistema ABC levou ao ABM (*Activity-based management*) que é um conjunto de ações interligadas e efetivadas a partir de informações e dados reais, provenientes do ABC. O ABM permite à organização atingir suas metas com menos recursos e conseqüentemente menor custo devido à precisão das informações.

BÖRJESSON (citado em FREIRES, 2000) expõe da seguinte forma o entendimento entre ABC e ABM:

...o ABC e o ABM respondem a problemas práticos distintos: o ABC conhece a falta de técnicas de determinação dos custos, ao passo que o ABM conhece a falta de controle e técnicas e medidas dos custos. O ABC e o ABM recebem o mesmo rótulo, isso tem causado confusão e distorceu o potencial de cada conceito em sua análise individual.

O gerenciamento e controle das atividades decorrente do uso do método ABC é chamado de ABM (*Activity Based Management*). BÖRJESSON (1997 citado em FREIRES, 2000) afirma que o “ABC e o ABM respondem a problemas práticos distintos. O ABC conhece a falta de técnicas de determinação dos custos, ao passo que, o ABM conhece a falta de controle e técnicas e medidas dos custos”.

Para BÖRJESSON (1997 citado em FREIRES, 2000), “O ABC e o ABM recebem o mesmo rótulo, isso tem causado confusão e distorceu o potencial de cada conceito em sua análise individual”.

Porém segundo os autores, os custos, sejam de um recurso, de uma máquina ou de mão-e-obra não são absolutos, os valores sempre serão diferente nos dois sistemas de custos.

QUADRO 3 – DIFERENÇAS ENTRE SISTEMAS DE CONTROLE OPERACIONAL E SISTEMAS DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES.

	Aprendizado operacional e controle	Custeio baseado em atividades
Objetivo global	Fornece aos executivos e operadores <i>feedback</i> econômico (financeiro e não financeiro sobre a eficiência do processo e desempenho por centro de responsabilidade).	Permite aos altos executivos avaliar produtos, clientes e rentabilidade de unidades de negócio atribuindo custos com base no uso de recursos de toda a empresa. Permite também medir os custos de atividades de processos e avaliar o uso de capacidade.
Custos de recursos utilizados	Real.	Padrão
Frequência de atualização	Contínua	Periódica (trimestral, semestral ou anual) ou quando ocorram mudanças permanentes.
Exigência de mensuração	Alta precisão	Estimativas são suficientes, maior precisão somente quando os custos a justificarem

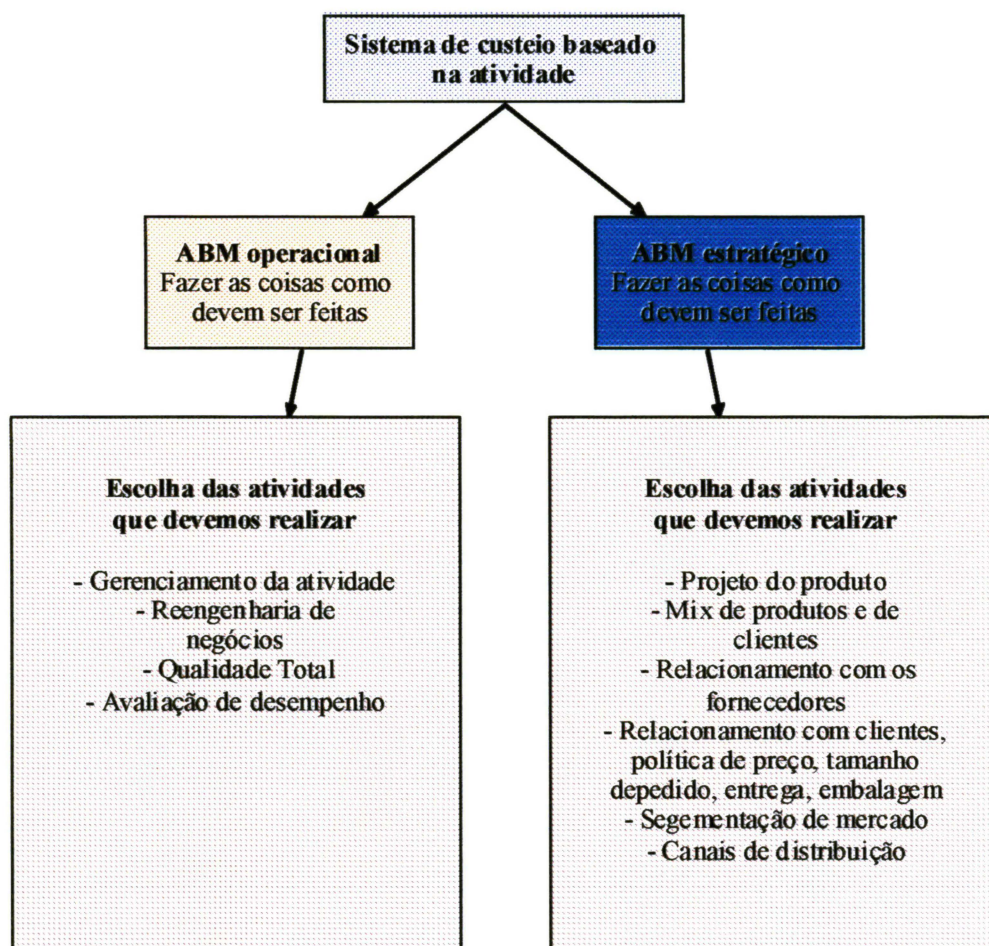
Escopo do sistema	Centro de responsabilidade	a justificarem.
Definição de custo	Despesas registradas no sistema financeiro	Cadeia de valor completa, de fornecedores a serviços pós-venda.
Variabilidade dos custos	Ênfase nos custos fixos e variáveis a curto prazo.	Custos dos recursos utilizados com base nas taxas-padrão dos geradores de custos da atividade e na capacidade prática dos recursos organizacionais (diferença entre as duas definições: o custo da capacidade não-utilizada mais todas as variações de dispêndio a curto prazo).
		O grau de variabilidade não é uma característica fundamental; os executivos transformam quase todos os custos em variáveis por meio de orçamentos baseados em atividades que ajustam a oferta dos recursos à demanda.

FONTE: COOPER E KAPLAN (2000, p. 256).

A abordagem está focada para o ABM operacional e estratégico. Tem por objetivo reduzir custos e aumentar a eficiência, bem como o melhor aproveitamento dos recursos e ativos existentes. Estrategicamente tem por objetivo aumentar a lucratividade reduzindo o número de processo. Os sistemas de custeio e, principalmente, o ABC são ferramentas importantes para tomadas de decisão mais eficazes e podem maximizar a capacidade produtiva quando se trata de produtos e processos.

A utilização do ABC e do ABM é muito importante para a resolução do problema que está sendo analisado neste estudo e também para as organizações de uma forma geral, pois estes métodos fornecem informações operacionais e estratégicas, de onde está ocorrendo algum tipo de anormalidade dentro de uma determinada atividade, seja ela de impacto positivo ou negativo, permitindo ao tomador de decisão atuar diretamente na situação.

FIGURA 08 – UTILIZAÇÃO DO ABM PARA APRIMORAMENTOS OPERACIONAIS E DECISÕES ESTRATÉGICAS.



FONTE: KAPLAN E COOPER (1998, p. 78).

Sabe-se que os custos fazem parte de todo o processo para gerar um resultado ou um lucro e, através do gerenciamento de custos, as organizações podem direcionar ações que permitam reduzir os custos e conseqüentemente maximizar o lucro.

3.3 IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC

O custeio por atividades colabora para aprofundar e melhorar a análise e a composição dos custos indiretos. Sua implantação requer num primeiro momento o desenvolvimento de um grande detalhamento das atividades relacionadas a cada

função da organização, possibilitando segregar claramente as atividades que agregam (trabalho efetivo) ou não (trabalho adicional) valor para o cliente, eliminando as que não agregam.

A aplicação para esse método é válida para qualquer empresa independentemente do ramo de atuação e porte, nesse estudo tem-se o foco em empresas prestadoras de serviços. O que determinará a sua adoção é o objetivo que a empresa pretende alcançar. Neste sentido afirma BORNIA (2002 p. 120) que, “usualmente o ABC está associado com a lógica da empresa moderna, ou seja, a implantação do ABC está ligada ao objetivo de melhoria dos processos e de redução de desperdícios”.

A sua implantação requer requisitos mínimos conforme expõe ALLORA & GANTZEL (1996, p.72):

- ter uma boa base de dados contábeis;
- atuar maciçamente com recursos de informática, uma vez que o método requer elevado nível de cálculo;
- obter um comprometimento total das pessoas, notadamente da direção; também é necessário um amplo planejamento que considere as mudanças de médio e longo prazo ocasionadas.

A adoção e principalmente o sucesso da implantação desse método dependem de fatores como a disponibilidade de mudança de atitude e comportamento de todos os membros da organização; a identificação das reais necessidades existentes dentro da empresa; da constante atualização dos dados envolvidos para que a informação corresponda a realidade da empresa, e, a educação continuada de todas as pessoas envolvidas para que possam compreender e se envolverem no processo ABC.

COOPER (1990, p. 157), baseado em experiências de implantação de sistemas de custeio ABC, propôs a escolha de no mínimo seis decisões a serem tomadas antes da implementação de um sistema de custeio baseado em atividades. Essas decisões seguem a seguir:

- o sistema de custeio ABC deve ser integrado com o sistema existente na organização ou deve ser trabalhado separadamente?

- a formalização de uma metodologia ABC é necessária para a implementação?
- quem deve possuir a “propriedade” do sistema?
- qual deve ser o nível de detalhamento do sistema?
- deve o sistema relatar dados históricos ou projetar novas perspectivas?
- o projeto inicial deve ser complexo ou simples?

Para o autor (1990, p. 157), “um sistema de custeio ABC deve ser, em um momento inicial, implantado de forma independente dos sistemas de custeio existentes em uma organização”. Em sua concepção, é relativamente rápida e de baixo custo a implantação de um sistema de custeio ABC, posto que as empresas não necessitam implementar um software para a integração do novo sistema ABC com o sistema de custeio já utilizado pela empresa. Ele ainda afirma que a integração com o sistema existente requereria aprovação de uma auditoria externa, o que significa um consumo maior de tempo e um processo mais caro de implantação.

A implantação de um novo sistema de custeio baseado em atividades pode passar por uma etapa de formalização do modelo. Entretanto, a maior parte dos sistemas implantados não passaram por um longo processo burocrático de aprovação do modelo. Em geral, a implantação de um novo sistema de custeio dispensa uma documentação formal.

A implantação de um novo sistema de custeio baseado em atividades deve servir a propósitos gerenciais. Entretanto, para que o sistema atinja tal propósito, a equipe responsável pela sua implantação deve ser multidisciplinar.

A escolha dos membros componentes de uma equipe multidisciplinar deve seguir alguns critérios. De acordo com COOPER (1990, p. 158), os membros devem possuir 3 requisitos básicos, tais como:

- flexibilidade para a solução de problemas;
- conhecimento das atividades desempenhadas na empresa;
- inteligência.

Observa-se que o conhecimento de custos não foi um dos critérios necessários para a escolha dos membros. Contudo, ao menos um membro do grupo deve entender o sistema de contabilidade da empresa.

FREIRES (2000, p. 45) aponta duas abordagens para a implantação do sistema ABC. A Primeira situação seria aquela na qual a implementação do ABC ocorreria com o detalhamento de um processo para descrever toda a empresa, ou, com relação à logística, descrever toda a cadeia logística. Esse processo seria decomposto até o nível de atividades. A decomposição do processo em atividades ocorreria até que o nível de desagregação eliminasse os maiores efeitos da diversidade de produtos, consumidores ou canais de distribuição. Tal abordagem é chamada de *Top Down*.

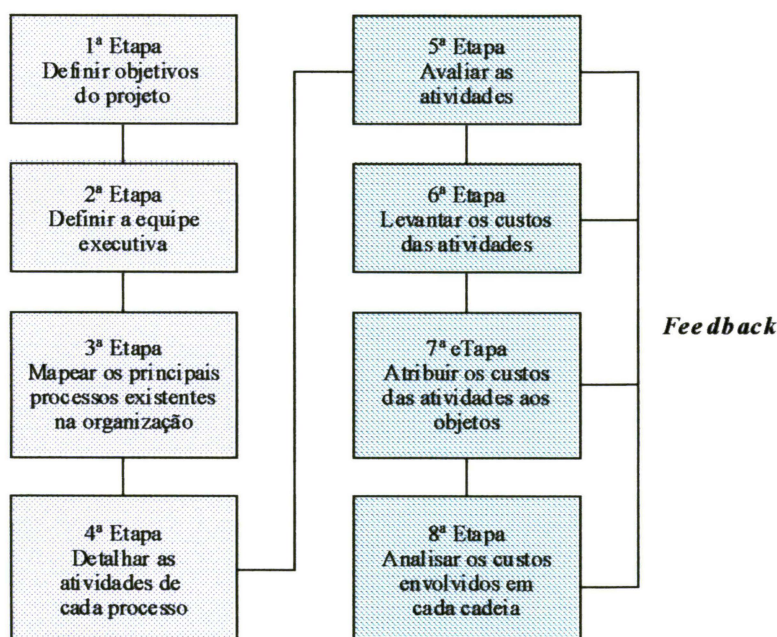
A segunda abordagem segue o caminho inverso de um processo *Top Down*. Ela começa com a análise das atividades em seu maior nível de detalhamento. As atividades são analisadas de forma a se identificarem quais não estão agregando valor. Esse tipo de abordagem é chamada de *Bottom Up*.

O processo *Bottom Up* demonstra-se eficaz para o objetivo de reengenharia, na medida que começa com a análise das atividades no nível mais baixo da empresa. A análise segundo o enfoque da reengenharia procura identificar as atividades que não estão agregando valor.

BÖRJESSON (1997 citado em FREIRES, 20002, p. 46) afirma que o ABC pode apoiar os esforços de reengenharia examinando o modo como as mudanças propostas afetarão os custos, bem como tempo de ciclo, flexibilidade e qualidade dos processos. Uma quantidade significativa de informações não financeiras pode ser capturada na determinação dos volumes e consumos de atividades. A abordagem *Top Down* possui a vantagem de possibilitar a rápida implantação do sistema ABC. Uma empresa pode rapidamente apurar os custos das atividades utilizando essa abordagem, entretanto o maior problema vem da necessidade de um maior detalhamento dessas atividades. Por não conseguir detalhar melhor as atividades, tal abordagem não pode ser utilizada para a identificação de atividades não agregadoras de valor nem como suporte à processos de reengenharia (POHLEN E LALONDE, 1996, p. 157).

FREIRES (2000, p. 46) estabelece oito etapas que devem ser seguidas primeiramente para que a implantação ocorra de forma clara, objetiva e consciente por parte de todos os interessados dentro da organização. Quer seja uma manufatura, ou uma prestadora de serviços.

FIGURA 09 – SEQUÊNCIA DAS ETAPAS PROPOSTAS



FONTE: Elaboração própria.

As etapas de 5 a 8 após serem implementadas devem fornecer subsídios (*feedback*) em quantidade suficiente para que se possam tomar decisões quanto a continuidade das aplicações do ABC. Assim, aperfeiçoam-se as técnicas e os sistemas de coleta de dados, com o propósito de reduzir custos e manter a aplicação do modelo ABC num processo contínuo de atualização (FREIRES, 2000, p. 46).

Da quinta etapa em diante entram em cena os direcionadores que iram identificar a maneira como os produtos consomem atividades e servem para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indicam a relação entre as atividades e os produtos. KAPLAN (1992, p. 105), diz que: “os direcionadores de atividades não são mecanismos para distribuir os custos, mas representam a demanda do objeto de custo pela atividade”.

BOISVERT (1999, p. 69) aponta que o direcionador de atividade serve justamente para identificar as atividades aos objetos de custo. Apresenta-se quase sempre sob a forma de um indicador não financeiro, como o número de lotes, o número de modelos, o número de encomendas, ou seja, representam uma relação de causa e efeito. Em certas atividades a identificação de um direcionador de atividade é possível também como uma forma de medir o trabalho da atividade e conseqüentemente mais de uma unidade de trabalho e enumerar mais de um fator de consumo de recursos necessários à realização dessa atividade.

Para escolher o direcionador de atividade deve-se considerar como primeiro critério a capacidade de medir e quantificar o fato escolhido.

Para BOISVERT (1999, p. 75) para determinar o direcionador da atividade, deve-se elaborar uma listagem auxiliar de critérios:

- mensurabilidade dos fatores e possibilidade de quantificá-los;
- disponibilidade de dados;
- ausência de propensão a criar valor;
- relação com a estratégia;
- capacidade de influenciar o comportamento;
- controlabilidade;
- possibilidade de passar a ação a curto prazo;
- pragmatismo.

Conforme o autor (1999, p. 75), o enfoque ABC sai de uma alocação unicamente baseada no trabalho direto, na matéria-prima e nas horas-máquina e passa a considerar o monitoramento dos custos de suporte, através de dois tipos de direcionadores de custos:

- Os direcionadores de primeiro estágio alocam as despesas das áreas funcionais (departamentos administrativos, produção, engenharia, qualidade e outras) para as atividades que por aí transitam, com o objetivo de calcular o custo de cada atividade;
- Os direcionadores de segundo estágio alocam os custos das atividades para os objetos de custos, que podem ser produtos, serviços ou clientes. Como

são várias as atividades de produção e suporte em uma empresa, o ABC utiliza um maior número de bases de alocação com a finalidade de identificar em termos monetários, as atividades consumidoras de recursos. Utilizando direcionadores de custos específicos para cada atividade, o ABC permite calcular com boa precisão a quantidade de recursos que são consumidos por cada produto (BOISVERT, 1999, p. 75).

O rastreamento pode ser entendido basicamente como pesquisar relações de causa e efeito e identificar proporções entre os gastos indiretos e atividades.

Para NAKAGAWA (1994, p. 31), “o rastreamento feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e numa segunda etapa como os produtos consomem as atividades de uma empresa”.

Na aplicação do sistema ABC, segundo o autor, os procedimentos de distribuição de gastos indiretos devem seguir a ordem:

- atribuição direta quando existir a possibilidade de identificar uma relação direta e natural entre o consumo de um recurso e uma determinada atividade ou entre o consumo de uma atividade e um determinado objeto de custeio;
- atribuição rastreada não sendo possível a atribuição direta, que seja, pelo menos descoberta uma associação causal pesquisada do tipo recurso e atividade ou do tipo atividade e objeto.

Observa ainda o autor (1994, p. 31), que pode ser aplicada a atribuição rateada quando os dois procedimentos anteriores não forem viáveis. Podendo ser usado na distribuição dos gastos de atividades secundárias às atividades primárias.

Para cada realidade há necessidade de analisar a metodologia a aplicar, pois, a essência do método é a mesma, mas as etapas a seguir diferem de autor para autor, e mesmo assim seguindo-se a metodologia proposta por um autor é necessário adaptar para o caso ao qual se aplicará.

3.4 O MÉTODO ABC NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A aplicação do método de custeio por atividades ABC em uma empresa prestadora de serviços justifica-se em função dos seguintes fatores:

- por possuir uma clientela diversificada com demanda de serviços específicos para cada cliente ou clientes;
- considerando-se que a maior parcela dos seus custos é classificado como custos indiretos;
- pelo auxílio a alocação dos custos por cliente;
- por possibilitar a possibilidade de rastrear os custos indiretos, fornecendo informações precisas sobre a parcela consumida destes recursos por cliente.

Dentro dessa visão, as empresas prestadoras de serviços necessitam aplicar um método de custeio como o ABC que fornecerá informações precisas sobre o custo do serviço oferecido por cliente, em especial as empresas de pequeno porte, pois, na maioria das vezes essas empresas não possuem sistemas de controles estruturados que forneçam as informações indispensáveis para o gerenciamento eficaz.

Segundo GANTZEL & ALLORA (1996, p. 24): “a formação do preço de um produto ou serviço não pode mais basear-se simplesmente na aplicação de uma margem sobre o custo dos produtos, mas sim na identificação do preço ideal para cada mercado, observadas as condições específicas de cada segmento ou região”. Entretanto, isso não ocorre na maioria das prestadoras de serviços como uma empresa de consultoria, cuja atividade é a prestação de serviços, principalmente porque possuem produtos compostos por elementos intangíveis, dificultando a aferição do custo do serviço prestado.

RICCIO *et al* (1998, p. 48) comentam que:

As organizações de serviços diferenciam-se das indústrias em vários aspectos. As empresas de serviços não produzem para estoque, como as indústrias, embora possam ter estoques para serem agregados aos serviços que oferecem. Nas empresas de serviços os produtos são compostos em sua maioria por componentes intangíveis, como no caso de consultorias, ou por composição mista, ou seja, a junção destes com partes tangíveis como serviços bancários. Outra característica das empresas de serviço está na relação com o cliente. É ele que determina o sentido, a direção em que os processos ocorrem. Por essa diferença, nota-se que as empresas de serviços têm produção de demanda puxada, ou seja, para atender ao que

o cliente necessita. Portanto, essas organizações devem ter uma estrutura que lhes permita atender com a máxima precisão aos clientes quando estes as acionam (*inbound*).

Segundo RICCIO *et al* (1998, p. 48) a apuração dos custos fundamentará a fixação do valor do serviço prestado, permitindo à empresa de contabilidade competir no mercado com qualidade e preço.

O profissional, possuindo dados precisos sobre o custo dos serviços consumidos por cliente, poderá atualizar o preço toda vez que novos serviços sejam solicitados, facilitando assim o acompanhamento individual do contrato de serviços.

GANTZEL e ALLORA (1996 p. 26) expõe o assunto da seguinte forma:

A identificação dos custos de forma mais ágil correta, descentralizada e flexível, passa a ter cada vez maior importância, uma vez que as empresas passam cada vez mais a focar sua atenção nesta informação, para atender às necessidades de um consumidor cada vez mais exigente, num mercado cada vez mais competitivo.

A implantação do método ABC apresenta variações de autor para autor, contudo BOISVERT (1999), é o que apresenta uma visão melhor adaptada para as empresas prestadoras de serviços.

Segundo o autor (1999, p. 156), as seguintes etapas devem ser obedecidas para que se obtenha um resultado mais positivo:

- identificação dos recursos separando-os em diretos e indiretos;
- definição das funções;
- definição dos processos;
- definição das atividades;
- definição dos objetos de custos;
- definição dos direcionadores de custos;
- alocação dos custos indiretos às atividades;
- alocação do número de atividades ao cliente/grupos;
- cálculo do custo unitário indireto das atividades;
- cálculo do custo indireto por cliente/grupo;
- cálculo do custo direto por cliente/grupo;
- cálculo do custo total por cliente/grupo

O método de custeio ABC preenche essa lacuna, pois, pela análise das atividades, direciona os custos para o cliente, ou grupo de clientes, ficando identificado quem gerou o custo, por conseguinte quem deve pagá-lo e também onde devem ser cortados os custos e melhorada a eficiência dos serviços (BOISVERT, 1999, p. 156).

Após a identificação das funções, processos, atividades e levantamento dos recursos, a etapa seguinte dentro do método ABC é definir os objetos de custos, que neste caso são: serviços tributários, serviços de pessoal, serviços contábeis e serviços de controladoria por clientes e por grupos de clientes. O custo do serviço é a soma dos custos de todas as atividades requeridas para executar e disponibilizar o mesmo. A alocação dos custos indiretos às atividades ocorre através da utilização dos direcionadores de recursos. Após a distribuição dos recursos às atividades através dos direcionadores procede-se a distribuição dos valores dos recursos para cada atividade utilizando-se como base a distribuição (BOISVERT, 1999, p. 157).

Na realização do cálculo do custo direto por grupo de clientes existe a necessidade de conhecer o valor da mão de obra, com seus encargos e acessórios, e o valor do material direto empregado por grupo. Todas essas informações poderão ser obtidas na ficha controle de materiais e no controle de horas aplicadas a cada cliente/grupo. Dessa forma com as informações obtidas alocam-se esses custos aos clientes de acordo com o consumo dos mesmos. Para tanto é necessário que o valor da mão de obra, seus encargos e acessórios sejam determinados segundo sua utilização, sendo controlado o número de horas gastas na execução dos serviços e o consumo total de material direto, informação essa obtida na ficha controle de materiais (BOISVERT, 1999, p. 158).

4 CONCLUSÕES

O principal objeto desse estudo foi analisar o método ABC – *Activity-Based Costing* e a sua viabilidade em empresas de prestação de serviços.

Muitas são as razões para a implantação do método ABC em uma empresa prestadora de serviços, porém, o mais importante é a competitividade existente atualmente dentro do mercado. Essa competitividade deve ser perseguida pelas empresas constantemente a fim de conseguir maximizar seu valor e para isso observa-se nas organizações a introdução de novas técnicas e métodos, muitas vezes, a adoção de medidas radicais, visando adequar-se às exigências que as cercam. Como as novas tecnologias vão transformando o ambiente competitivo atual, são necessários sistemas e métodos de custos que dêem resposta para as necessidades dos negócios e ajudem os gerentes a tomarem decisões. Ocorre assim a indispensável necessidade das empresas ofertarem produtos com características diferenciadas, implicando no aumento da complexidade interna dos processos de negócios resultando em uma dificuldade cada vez mais crescente de identificação dos vetores de gastos incorridos na elaboração dos produtos ofertados.

A busca de um sistema de custeamento que atenda a essas necessidades deverá ser empreendida mediante um prévio conhecimento por parte da empresa sobre as dificuldades com as quais poderá se defrontar neste percurso.

Uma das razões para o aparecimento do novo método de custeamento foi a crescente e contínua evolução tecnológica, que alterou bastante a composição dos custos dos fatores de produção, tornando mais significativos os custos indiretos de fabricação e, conseqüentemente, menos significativos, os custos do fator mão-de-obra direta. O custo da mão-de-obra direta diminuiu drasticamente, em direção oposta, os custos indiretos os denominados *overhead*, incluindo aí os custos de tecnologia, automação nas fábricas e escritórios, têm crescido continuamente.

Contornando tal situação, o método de custeio ABC *Activity-Based Costing* se apresenta trazendo o reconhecimento de sua eficácia em relação aos métodos de custeio tradicionais. Esse fato se deve não só pela sua mudança das bases de alocação

de custos, mas também, em função da identificação que faz referente aos custos por atividade além da maneira como aloca os custos aos produtos através de um maior número de bases. No item 3 do estudo todo esse processo foi amplamente analisado.

Observou-se na análise empreendida que ao contrário dos métodos de custeio tradicionais, o método *ABC Activity-Based Costing* permite identificar as atividades que cada produto ou serviço, demanda e os recursos consumidos por cada atividade, proporcionando um mapa de informações próprias para um adequado gerenciamento dos recursos, dos serviços prestados e do próprio custo dessas atividades.

O método facilita a avaliação do valor que cada atividade agrega para a performance do negócio. Também proporciona as condições para uma adequada gestão dos processos e das atividades, de tal maneira que o gerente possa a qualquer momento questionar as atividades existentes e avaliar como estas podem ser realizadas de maneira mais eficiente no sentido de reduzir custos, de melhorar a qualidade e de agregar valor para o cliente. Permite à empresa a oportunidade de passar de um processo de elaboração de orçamento estático para um processo dinâmico.

Um dos pontos considerados mais importante é que o método permite a visão de como a empresa emprega os recursos em seu processo produtivo facilitando a compreensão dos recursos que estão à disposição da empresa e do quanto tais recursos são consumidos pelas atividades.

A análise do conjunto das informações fornecidas oferece suporte para a tomada de decisões quanto a: incremento da carteira de clientes; redução de custos sob a forma de eliminação de desperdícios; aumento ou redução do preço praticado. Mesmo possuindo tantas vantagens a implementação do método *ABC Activity-Based Costing* precisa ser gradativa realizado para que as adaptações feitas sejam consistentes e alcancem os objetivos propostos, envolvendo todos os elementos da organização.

A visão monetária dos custos, normalmente leva as empresas prestadoras de serviços assim como de outros setores a adotarem ações no sentido de controles e reduções muitas vezes de forma indiscriminada, sem uma análise mais adequada sobre quais os recursos ou benefícios atingidos na forma de produtos ou serviços, não

permitindo, ainda, a prática de técnicas de otimização dos recursos. A aceitação por parte da empresa de que os custos têm sua origem no uso dos recursos colocados à disposição da produção, visando-se, assim, atingir a produção planejada, evidencia que a ocorrência de custos não deverá ser encarada negativamente pela empresa, mas sim que esses custos estarão presentes sempre que haja atividade econômica e produção de produtos ou serviços.

O sistema de custeio baseado na atividade não se destina apenas a medir os custos de produção. Ele também é uma importante ferramenta de mensuração do desempenho operacional e de apoio a tomadas de decisão, indispensável para um ambiente de negócios caracterizado por mercados globalizados em acelerados avanços tecnológicos.

A maior flexibilidade em relação aos custos não significa que estes não sejam importantes para a organização que opte por uma estratégia de diferenciação; na verdade, tal flexibilidade é conquistada através da inovação, que permite à empresa operar, no mercado, com margens de lucratividade superiores à média de suas competidoras.

O método apresentado ABC – *Activity-Based Costing* introduz um enfoque bastante atualizado e interessante, pois vem ao encontro de uma necessidade básica das organizações empresariais modernas, que é a de dispor de informações adequadas e precisas para fundamentar a tomada de decisões, tanto de natureza operacional quanto estratégica.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. Gestão estratégica de custos: arquitetura e conceitos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: 21(71): 30-39, out/dez., 1992.

BORNIA, Antonio Cezar. **Sistemas de custos**. Florianópolis: - Apostila digitada. 1999.

_____. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades**: contabilidade de gestão - práticas avançadas. Tradução: Antônio Diomário de Queiroz. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRINSON, J. A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo & CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controles e gestão**: controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1994.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**: *activity based management*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM, 1. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.

_____. **Custos e preços**: formação e análise. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

_____. **Activity-Based Costing (ABC)**: a poderosa estratégia empresarial. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1995.

COOPER, Robin; KAPLAN Robert S. Sistemas integrados de custeio. **HSM Management**. São Paulo: n. 19, p.70-78, mar/abr. 2000.

CRC-SP. **Curso de contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Curso sobre contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1992.

CROSBY, Philip B. **Qualidade é investimento**. 7. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1999.

_____. **O futuro dos profissionais da qualidade**. Banas Qualidade . São Paulo: v. 9, ago. 2000.

GANTZEL, Gerson e ALLORA, Valério. **Revolução nos custos**: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade. 2. ed. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

DE ROCCHI, Carlos Antônio. O método GP é um sistema de custeamento? **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Por Alegre: 22(75): 12-25, out/dez., 1993.

_____. Sistema de custeamento de atividades - (ABC Costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: 22(77): 9-23, abr/jun., 1994.

DI DOMENICO, Gino B. Activity Based Costing (ABC): uma nova ferramenta para gestão total dos custos. **Revista Máquinas e Metais**. Aranda No 341, São Paulo: junho 1994.

DRUCKER, Peter F. **Administrando para obter resultados**. São Paulo: Pioneira, 1998.

DRUKER, Peter F. **Uma era de descontinuidade: orientações para uma sociedade em mudança**. Rio Janeiro. Zahar. 1999.

FEIGENBAUM, Armando V. **Controle da qualidade total**. São Paulo: Makron Books, 1994.

GANTZEL, Gerson e ALLORA, Valério. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade**. 2. ed. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

GASPARETTO, Valdirene. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades**. Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina.

HARRINGTON, H. James; HARRINGTON, S. James. **Gerenciamento total da melhoria contínua**. São Paulo: Makron Books, 1997.

JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2ª edição, Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1991.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MILLER, Jeffrey G., VOLLMANN, Thomas E. The hidden factory. **Havard Business Review**. p.142-150, sep./oct., 1985.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, M. **ABC. Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

OSTRENGA, M. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos.** Rio de Janeiro: Record, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 1994.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos.** Tese de Doutorado. EAESP – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro: 1997.

PPMPERMAYER, Cleonice B.; LIMA, João, E. P. **Gestão de custos. Finanças Empresariais.** Fae Business School. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva.** 7. ed. Rio de Janeiro: Campos, 1986.

PORTER, M. **Vantagem Competitiva.** Rio de Janeiro: Campus, 1992.

ROBLES JR, Antônio. **Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 1994.

ROSS, Stephen A., WESTERFIELD, Randolph W.; JAFFE, Jeffrey F. **Administração financeira.** São Paulo: Atlas, 1995.

SHANK, John K. GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHIBA, Shojy. **Quatro revoluções na gestão da qualidade.** Porto Alegre: Artes Médicas, 1997.

SKINNER, R.C. **Informações contábeis para tomada de decisões.** The international Journal of Accounting. Trad Coppead/Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 1956.

SLACK, Nigel. *et.al.* **Administração da produção.** São Paulo: Atlas, 1996.